

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

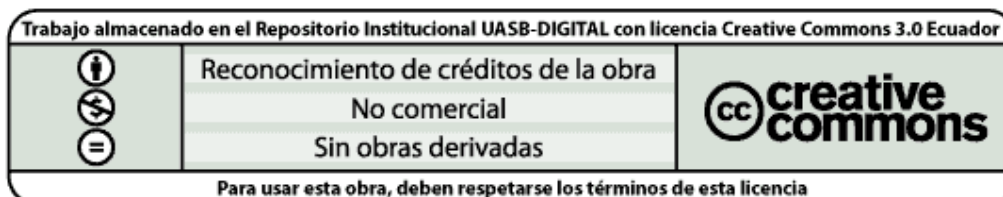
Programa de Maestría en Derecho

Mención en Derecho Tributario

**Instrumentos jurídicos y fiscalidad ambiental como
mecanismos de protección del medio ambiente en el Ecuador
y en perspectiva comparada**

Ana María Remache Sagva

Quito, 2016



CLÁUSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS

Yo, Ana María Remache Sagva, autora de la tesis titulada **Instrumentos Jurídicos y Fiscalidad Ambiental como Mecanismos de Protección del Medio Ambiente, en el Ecuador y en Perspectiva Comparada**, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magister en Derecho Mención Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, asumiré toda la responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaria General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha: 26 de mayo de 2016

Firma:.....

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

MAESTRÍA EN DERECHO MENCIÓN DERECHO TRIBUTARIO

Instrumentos Jurídicos y Fiscalidad Ambiental como Mecanismos de
Protección del Medio Ambiente en el Ecuador y en Perspectiva Comparada

Autor: Ana María Remache Sagva

Tutora: María Elena Jara

Quito

2016

RESUMEN

Nuestra investigación está enfocada hacia el análisis de los diversos instrumentos jurídicos que dispone nuestro ordenamiento jurídico en materia ambiental, de tal manera establecer si los instrumentos de regulación directa son lo suficientemente disuasivos para contrarrestar la contaminación. Se han expuesto las normas y principios relacionados con la protección del medio ambiente, a través de insumos como el Código Orgánico Integral Penal, Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, el Código Orgánico Tributario del Ecuador, la Ley de Gestión Ambiental, la Ley Forestal y de Conservación de Áreas Naturales y Vida Silvestre, el Plan Nacional para el Buen Vivir 2013-2017.

Asimismo, analizamos los instrumentos de regulación indirecta, ante los que se puede responder o no, dependiendo de la voluntad del particular. Para el desarrollo de nuestra investigación hemos dividido en tres capítulos: el primero, trataremos la problemática ambiental que afronta nuestro país, analizaremos los preceptos jurídicos que contempla la Constitución en protección del medio ambiente; el segundo, estará dedicado al estudio de los instrumentos jurídicos que dispone nuestro ordenamiento protectores del medio ambiente, así como también se analiza la incorporación de tributos extrafiscales y contribuciones parafiscales; y, el tercero, revisamos tributos ambientales implementados en países integrantes de la Unión Europea, fiscalidad ambiental en los Estados Unidos de Norte América, instrumentos de protección ambiental en los países integrantes de la Comunidad Andina, por último se analizará reformas fiscales verdes con sus mecanismos de imposición.

AGRADECIMIENTOS

Al profesar la Religión Católica, mi gratitud en primer lugar a Dios quien me ha colmado de bendiciones.

A la Doctora María Elena Jara Docente de la Universidad Andina, por sus consejos, recomendaciones, especialmente por el tiempo y paciencia dedicada a corregir minuciosamente mi trabajo, siendo posible culminación de la presente investigación.

A la Doctora Carmen Amalia Simone y el Doctor José Suing, quienes sin reparo impartiendo sus conocimientos en materia tributaria, mi sincera gratitud y estima.

A mis hermanos, quienes me han incentivado e impulsado para culminar con el trabajo investigativo.

DEDICATORIA

A mis padres, Luis Ricardo y María Magdalena, quienes han sido los pilares fundamentales de mi vida, con sus consejos y valores inculcados desde la niñez han servido de fundamento para alcanzar con sacrificio y dedicación metas y objetivos plateados.

A mis hermanos, quienes tienen presente que la educación nos permite ser libres y alcanzar metas impuestas, constituyen un aliciente para ser mejor cada día de tal manera ser un buen ejemplo a seguir.

A mi abuelita Zoila Odila, por todo el cariño y protección recibido durante la etapa de la niñez, adolescencia y adultez, es un puerto seguro donde puedo aparcar, de ella siempre he recibido valores como la responsabilidad y honradez.

A mis tíos Alejandro y Violeta quienes constituyen una parte importante en mi vida.

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	Págs. 9
--------------	-------------------

CAPÍTULO I

POLÍTICAS E INSTRUMENTOS DE PROTECCIÓN AL MEDIO AMBIENTE IMPLEMENTADOS EN EL ECUADOR

1.1 Breve introducción a la problemática ambiental.	11
1.2 La Constitución y la protección al medio ambiente.	15
1.2.1 Principios constitucionales que rigen el medio ambiente.	19
1.2.1.1 El principio de precaución y principio de prevención.	20
1.2.1.2 El principio de desarrollo sustentable.	25
1.2.1.3 El principio de regulación integral y el principio pro naturaleza.	28
1.2.1.4 El principio quien contamina paga.	30
1.2.1.5 El principio de inversión de la carga de la prueba.	34
1.3 Medio ambiente e intervención pública.	37
1.3.1 Instrumentos de intervención.	39
1.4 Características de los instrumentos de la política ambiental.	45

CAPÍTULO II

INSTRUMENTOS JURÍDICOS Y FISCALIDAD AMBIENTAL COMO MECANISMOS DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE

2.1 Los instrumentos jurídicos de intervención ambiental. Producción normativa ecuatoriana.	48
---	----

2.2 La tributación ambiental. Fiscalidad y extrafiscalidad.	57
2.2.1Tributación ambiental.	57
2.2.2 Fiscalidad y Extrafiscalidad.	59
2.2.2.1 Impuestos ambientales.	65
2.2.2.2Tasas ambientales.	76
2.2.2.3 Contribuciones especiales ambientales.	79
2.3 Las contribuciones parafiscales.	82

CAPÍTULO III

IMPUESTOS AMBIENTALES EN LA UNION EUROPEA, INSTRUMENTOS AMBIENTALES EN LOS ESTADOS UNIDOS DE NORTE AMÉRICA, EN LA COMUNIDAD ANDINA. REFORMA FISCAL VERDE

3.1Breve análisis de la utilización de los impuestos ambientales en los países miembros de la Unión Europea.	87
3.2 Fiscalidad Ambiental en países miembros de la Comunidad Andina.	92
3.3 Fiscalidad Ambiental en los Estados Unidos de Norte América.	100
3.4 Reforma Fiscal Verde.	103
3.5 Elementos básicos para el diseño de un impuesto ambiental.	110
CONCLUSIONES	114
BIBLIOGRAFÍA	119

INTRODUCCIÓN

A partir de la Declaración de Estocolmo, se universalizó la gravedad del deterioro ambiental, y seguirá siendo uno de los problemas a debatir en el futuro, situación que ha devenido en la incorporación de normativa proteccionista del medio ambiente en nuestra Constitución. El trabajo se estructura en tres capítulos. El primero, titulado *políticas e instrumentos de protección al medio ambiente implementados en el Ecuador*, se analiza los problemas ambientales de trascendencia, así por ejemplo, contaminación del agua y suelo, crecimiento desorganizado de la población. Posteriormente analizaremos la Constitución que garantiza y reconoce a la naturaleza como sujeto de derechos, facultando a las personas, comunidades, pueblos o nacionalidades exigir a la autoridad pública el cumplimiento de los derechos de la naturaleza; finalizaremos con el estudio de los instrumentos de protección, es decir, métodos directos versus los indirectos, los primeros denominados de regulaciones que implican la imposición de obligaciones y prohibiciones para conseguir reducción de la contaminación, mientras que los segundos constituyen un incentivo ante el que se puede responder o no, dependiendo de la voluntad del particular.

El segundo capítulo está encausado al estudio de los instrumentos jurídicos y fiscalidad ambiental. Las diversas técnicas utilizadas para la protección del medio ambiente de nuestro país trae aparejada en un enfoque interdisciplinario e institucional, la vinculación del Derecho Administrativo, penal y civil; cada instrumento jurídico cumple roles diferentes, así del Derecho administrativo en sí constituye normativa preventiva y sancionadora de los daños al medio ambiente de menor resultado, con competencia de los gobiernos autónomos descentralizados en sus respectivas jurisdicciones y del

Ministerio del Ambiente, mientras que el Derecho Penal está configurado para los delitos de trascendencia considerados del *última ratio*, el Derecho civil netamente resarcitorio por los daños ocasionados a la naturaleza.

Siguiendo con la temática del segundo capítulo, analizamos los tributos extrafiscales, los mismos pretenden alcanzar objetivos económicos, sociales y ambientales. En definitiva, la fiscalidad ambiental se materializa como proyección del deber de contribuir en su afán por hacer realidad el mandato ambiental. Analizaremos los impuestos ambientales que entraron en vigencia en el Ecuador a partir de la publicación de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado y establecer los elementos esenciales de estos impuestos como: la determinación de la base imponible, los sujetos pasivos que soportan la carga impositiva, la cuantía del tributo, sujeto activo, entre otros, así como también, verificaremos si los mismos cumplen con las funciones proteccionistas o tienen finalidad fiscal.

Finalmente, en el tercer capítulo analizaremos los impuestos ambientales en los estados miembros de la Unión Europea, desde su promulgación en los años noventa y sus reestructuraciones al unificar los impuestos que inicialmente estaban dispersos confiriendo fortaleza y legitimidad para todos los estados, es una constante innovación para mejorar los sistemas tributarios en protección del medio ambiente al disponer de un ente que establece políticas y vigila su cumplimiento facilita que los estados cumplan con las directrices.

CAPÍTULO I

POLÍTICAS E INSTRUMENTOS DE PROTECCIÓN AL MEDIO AMBIENTE IMPLEMENTADOS EN EL ECUADOR

1.1 Breve introducción a la problemática ambiental

El problema ambiental se entiende como el proceso por el cual se alteran uno o más componentes naturales del medio ambiente, vale decir, el aire, el agua o el suelo y además puede causar algún daño o desequilibrio negativos en la salud humana. Rodríguez Arias sostiene que “el problema ambiental surge desde el momento en que se constata que cualquier intervención del hombre determina una modificación de los componentes físicos naturales que lo circundan,”¹ para el profesor Efraín Pérez la causa de las modificaciones es la “alteración de los gases atmosféricos.”² La demanda de la población sobre los recursos naturales del planeta sobrepasa los límites de la capacidad biológica de recuperación la huella ecológica global excede el 30% de la capacidad del planeta.³

Este problema ha sido discutido ampliamente. En 1972 se realizó la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente Humano de Estocolmo, orientada a “preservar y mejorar el medio ambiente y la contaminación transfronteriza,”⁴ este último concepto de gran importancia pues la contaminación no reconoce los límites políticos o geográficos, afectando a los países, regiones y pueblos más allá de su punto de origen.

¹ Rodríguez Arias, *Derecho Penal y Protección del Medio Ambiente*, Madrid, Editorial Colex, 1992, citado por María Laura Rossi, “Protección de la Biodiversidad y Política Ambiental”, Buenos Aires, Fundación Ambiente y Recursos Naturales, 2008, p.59.

² Efraín Pérez, *Derecho Ambiental*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2008, p. 24.

³ Atlas Geográfico de la República del Ecuador, compilado por el Instituto Geográfico Militar IGM, 2ª. ed., 2013, p. 259.

⁴ (E. Pérez, *Derecho Ambiental*, 23).

Los recursos no renovables de la tierra deben emplearse de forma sustentable entendida como la “utilización de los recursos naturales para satisfacción de las necesidades actuales pero de modo que no comprometa las generaciones futuras.”⁵ La conciencia ambiental comienza adquirir su dimensión universal con los acuerdos internacionales.⁶

La contaminación en nuestro país proviene de varias fuentes, así por ejemplo tenemos:

a) *Crecimiento desorganizado de la población*, el crecimiento de las ciudades representa la expansión física de la estructura urbana sobre áreas que previamente se encontraban bajo otros tipos uso de suelo en desmedro de la vegetación natural. A partir del boom petrolero,⁷ las ciudades han crecido y aumentado, así el 60% de los ecuatorianos viven en las ciudades y apenas el 40% en las áreas rurales.⁸ La provincia de Francisco de Orellana, por ejemplo, entre los años 2001 y 2010, registra mayor crecimiento poblacional urbano del país con el 54,12%.⁹

b) *Contaminación del aire*, entre las fuentes principales de contaminación tenemos los vehículos, livianos y pesados, seguidas en importancia, por las fuentes fijas, principalmente las centrales termoeléctricas,

⁵ Declaración de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente Humano.

⁶ Entre los acuerdos internacionales en materia ambiental, por ejemplo tenemos: Conferencia de Estocolmo de 1972, centraba la atención internacional los relacionados con la degradación ambiental y la contaminación transfronteriza; La Declaración de Johannesburgo sobre el Desarrollo Sustentable destaca como problemas actuales del medio ambiente la pérdida de biodiversidad, el continuo agotamiento de las poblaciones de peces, la desertificación; Global Environment Outlook GEO4. Environmentfortheevelopment, donde se considera las modificaciones ambientales en el contexto del cambio climático, calentamiento global, degradación ambiental, la pérdida de la biodiversidad; Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo. Efraín Pérez, *Derecho Ambiental*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2008, p. 36-56.

⁷ (*Atlas Geográfico de la República del Ecuador*, 258)

⁸ (*Atlas Geográfico de la República del Ecuador*, 259)

⁹ http://inec.gob.ec/cpv/descargables/fasciculos_provinciales/orellana, visitado 20 de junio de 2013.

y otras fuentes como las carreteras.¹⁰ Las ciudades con mayor densidad poblacional, Quito, Guayaquil y Cuenca son las más afectadas por este tipo de contaminación.¹¹

c) Contaminación del agua, se debe a causas de origen antrópico entre los cuales tenemos: descargas de efluentes industriales no tratados y descarga de efluentes domésticos.¹² Para el 2010 seis de cada diez municipios del país no tenían ningún tipo de tratamiento de sus aguas servidas y sólo el 13% llevaba control de sus descargas;¹³ la extracción de minerales no metálicos que provocan la sedimentación de los ríos; extracción de minerales metálicos especialmente la explotación aurífera; el uso de plaguicidas y fertilizantes.¹⁴

d) disposición inapropiada de desechos sólidos, en las ciudades medianas y pequeñas, la gestión ambiental es débil o inexistente. Al 2009 se estimó que el 14,91% de los desechos sólidos del país se disponen en rellenos sanitarios 7,17% en la costa, 17,91% en la Sierra y 17,17% en el Oriente; el 85% restante se arroja en cuerpos de agua, quebradas, terrenos baldíos y basureros clandestinos. Solamente el 23,70% de los residuos bio-peligrosos reciben tratamiento diferenciado 11,15% en el Oriente. La producción per cápita de desechos, a nivel urbano, tuvo un promedio nacional de 0,686 Kg/hab por día. A nivel urbano se cuenta con una cobertura de 52% en barrido y del 81% en recolección. No existe la eliminación formal de residuos sólidos por

¹⁰ (Atlas Geográfico de la República del Ecuador, 267)

¹¹ <http://decuadoralmundo.com/poblacion.html>, visitado el 06 de febrero de 2014.

¹² (Atlas Geográfico de la República del Ecuador, 268)

¹³ Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo SENPLADES, *Plan Nacional para el Buen Vivir 2013-2017*, Quito, 1ª. ed., 2013, p.70.

¹⁴ (Atlas Geográfico de la República del Ecuador, 266)

incineración y se estima un reciclaje total de los residuos formal e informal del orden del 14%.¹⁵

e) *La deforestación*, de acuerdo con el Ministerio del Ambiente, la tasa anual de cambio de cobertura boscosa en el Ecuador continental para el periodo 2008-2012 fue de -0,6%, lo que significa que el país ha registrado una deforestación anual promedio de 74 300 hectáreas.¹⁶ Los bosques más afectados son los ubicados en las provincias de Esmeraldas, Manabí, Santa Elena, Orellana y Pastaza. En la provincia de Esmeraldas se han deforestado más de 700.000 hectáreas de bosque nativo.¹⁷

En las provincias centrales del Ecuador como Cotopaxi, se han calculado tasas de deforestación que llegan a 2.860 hectáreas anuales, “casi la totalidad del territorio amazónico está bajo contratos de asociación para la exploración o explotación de petróleo.”¹⁸ La deforestación está vinculada con el aumento de la frontera agrícola. Por ejemplo, entre el 2008 y el 2010, los Secoyas de la comunidad San Pablo, en el Cantón Shushufindi, destinaron sus bosques primarios y secundarios para sembrar plantaciones de palma africana,¹⁹ los colonos de los recintos San Roque, Nueva Vida, 18 de

¹⁵http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/37433/S1420714_es.pdf?sequence=1, visitado 14 de marzo de 2015.

¹⁶http://web.ambiente.gob.ec/sites/default/files/users/mponce/TasasDeforestacionEcuador.Ver_.03.05.11.pdf, visitado el 12 de febrero de 2014.

¹⁷“con el objetivo de cesar actividades de aprovechamiento forestal en bosque nativo y de regeneración natural por el periodo de sesenta días, mediante Decreto Ejecutivo No.116 de 23 de septiembre de 2013, se declaró Estado de Excepción la Provincia de Esmeraldas.”

¹⁸ (*Plan Nacional para el Buen Vivir...*, 220-221)

¹⁹<http://web.ambiente.gob.ec/?q=node/2700>, visitado el 18 de junio de 2013.

Noviembre, Providencia y otras comunas de la provincia de Lago Agrio y Francisco de Orellana han optado por este tipo de sembríos.²⁰

Conforme se desprende del Plan Nacional del Buen Vivir 2013-2017, Ecuador ha mantenido una huella ecológica inferior a su biocapacidad.²¹ Sin embargo, en el 2008 nuestro país llegó a un estatus de deudor ecológico, reflejó una huella ecológica de 2,37 hectáreas globales por persona, mientras que su biocapacidad fue de 2,18 hectáreas globales por persona.²² Esta situación evidencia que el país ha superado los límites de tierra y mar disponibles para la producción de bienes y servicios. Al respecto, David Harvey menciona que la acumulación de algunos viene ligada intrínsecamente al despojo de otros, “acumulación por desposesión.”²³

1.2 La Constitución y la protección al medio ambiente.

La Constitución de la República del Ecuador 2008 precautela el medio ambiente en todos los ámbitos, asigna un trato preferencial y especial, reconociendo que la naturaleza será sujeto de derechos (Art.71 CRE). Constituye como un deber primordial del Estado: “*Proteger el patrimonio natural y cultural del país.*”²⁴ El Estado mediante la generación de la política pública nacional toma como punto de partida el desarrollo sustentable, enmarcado en las relaciones entre capital, política, sociedad y naturaleza.

²⁰<http://www.eluniversocom/2011/07/31/1/1447/multa-375000-secoyas-talar-bosque-palma.html>, visitado el 18 de junio de 2013.

²¹ La huella ecológica es un indicador que permite medir la demanda de la población sobre los recursos naturales del planeta. Según el Fondo Mundial para la Naturaleza con sus siglas en inglés WWF World Wild life Fund for Nature, a ritmo que avanza la humanidad, la relación entre el consumo de recursos naturales está sobrepasando los límites de la capacidad biológica de recuperación (biocapacidad) de la Tierra. (*Atlas Geográfico de la República del Ecuador*, 261).

²² (*Plan Nacional para el Buen Vivir*, 233)

²³ David Harvey, “*El Nuevo Imperialismo Acumulación por Desposesión*”, Buenos Aires, Depalma, 2005, p.99.

²⁴ Constitución de la República del Ecuador, Art.3, Num. 7mo.

Andrés Borja Ortiz, menciona que los derechos de la naturaleza constituyen uno de los pilares fundamentales que sustentan el “buen vivir o *sumakkawsay*.”²⁵ Nuestra Constitución reconoce Derechos del Buen Vivir así el artículo 12 señala: “El derecho humano al agua es fundamental e irrenunciable [...] y esencial para la *vida*.”²⁶ El Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de Naciones Unidas, reconoce que el derecho al agua se encuentra ligado con varios derechos tales como el derecho a la vivienda, salud, educación, alimentación, estableciendo acertadamente que el derecho humano al agua es indispensable para vivir dignamente y es condición previa para la realización de otros derechos humanos.²⁷

Por otro lado, la Constitución reconoce el derecho de la población a vivir en un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, que garantice la sostenibilidad y el buen vivir, *sumakkawsay*.²⁸ Para acceder a este derecho es necesario prevenir el daño ambiental o aminorarla en la mayor medida posible. Concomitantemente el Art. 66 numeral 27 menciona “El derecho a vivir en un ambiente sano, ecológicamente equilibrado, libre de contaminación y en armonía con la naturaleza.”²⁹ Desde nuestra perspectiva, habría que hablar del derecho a la protección del medio ambiente, más que de derecho al medio ambiente, a fin de resaltar toda su fuerza jurídica como principio rector de la política social y económica.

²⁵ “El Buen Vivir es la forma de vida que permite la felicidad y la permanencia de la diversidad cultural y ambiental; es armonía, igualdad, equidad y solidaridad. No es buscar la opulencia ni el crecimiento económico infinito.” (*Plan Nacional Para el Buen Vivir...*,13)

²⁶ Constitución de la República del Ecuador, Art.12, Inc. 1ero.

²⁷ Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de las Naciones Unidas, Observación General No. 15, de 29 de noviembre de 2002.

²⁸ Constitución de la República del Ecuador, Art. 14, Inc. 1ero.

²⁹ Constitución de la República del Ecuador, Art. 66, Núm. 27

Ante ello, la Constitución señala que “la naturaleza o *Pachamama*, donde se reproduce y realiza la vida, tiene derecho a que se respete integralmente su existencia, mantenimiento y regeneración de sus ciclos vitales, estructura, funciones y procesos evolutivos.”³⁰ Al respecto, los tratadistas Julio César Trujillo y Ramiro Ávila mencionan: “Los derechos de la naturaleza sin duda van de la mano con el modelo de desarrollo. Al reconocer derechos a la naturaleza, en el fondo lo que se está logrando es de extender un manto protector al desvalido”.³¹ En la misma línea Andrés Borja Ortiz sostiene “este nuevo paradigma jurídico refleja una necesidad de protección urgente que rebasa a la ciencia del derecho pero que, a través de ella genera un espacio para el desarrollo normativo con la creación de la institucionalidad necesaria y los mecanismos operativos idóneos para hacer realidad un interés fundamental.”³²

Lo indicado deviene en un cambio sustancial en las relaciones de poder tradicionales, ampliándose la esfera de capacidad jurídica conferida a la naturaleza, entendiendo que la respuesta no está configurada desde una visión del capital y del mercado, sino desde un espacio de armonía y respeto a la *Pachamama*. Plantea, simultáneamente el tema de titularidad y de tutela, la primera tiene que ver con la condición de ser sujeto de derechos propios mientras que la tutela faculta a las personas, comunidades, pueblos o

³⁰ Constitución de la República del Ecuador, Art. 71, Inc. 1ero.

³¹ Julio Trujillo y Ramiro Ávila, *Los Derechos en el Proyecto de Constitución*, Quito, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 2008, p. 42.

³² Andrés Borja Ortiz, *Derechos de la Naturaleza*, Quito, Fundación de Asesoría en Derechos Humanos, INREDH, 2009, p. 134.

nacionalidades exigir a la autoridad pública el cumplimiento de los derechos de la naturaleza.³³

El mencionado precepto que consagra a la naturaleza como sujeto de derechos, consigna también la obligación de los poderes públicos de velar por la utilización racional de los recursos naturales con el fin de defender y restaurar el ambiente. Desde esta perspectiva, la preservación del medio se presenta como una función pública. Ahora bien, ¿cuál es el significado, contenido y alcance de dicha función?. En el apartado de la sección segunda de la Constitución se recogen los dos fines que, a priori y a nuestro entender, dan funcionalidad al mismo como principio rector de la política social y económica: por una parte, para proteger y mejorar la calidad de vida de la población; y, por otra, para defender y restaurar el medio ambiente. La defensa del ambiente se concreta en una actuación preventiva de protección del medio. En síntesis, ambas políticas configuran las líneas de intervención de los poderes públicos en materia ambiental.

Por otro lado, la Constitución reconoce que: “Las personas, comunidades, pueblos y nacionalidades tendrán derecho a beneficiarse del ambiente y de las riquezas naturales que les permitan el buen vivir”³⁴. El Plan Nacional para el Buen Vivir 2013-2017, señala como una de sus políticas y lineamientos estratégicos “Conocer, valorar, conservar y manejar sustentablemente el patrimonio natural y su biodiversidad terrestre, acuática continental, marina y costera, con el acceso justo y equitativo a sus

³³ Constitución de la República del Ecuador, Art. 71, inc. 2do: “Toda persona, comunidad, pueblo o nacionalidad podrá exigir a la autoridad pública el cumplimiento de los derechos de la naturaleza. Para aplicar e interpretar estos derechos se observarán los principios establecidos en la Constitución, en lo que proceda.”

³⁴ Constitución de la República del Ecuador, Art. 74, Inc. 1ero.

beneficios.”³⁵ Este beneficio debe ser racional y, para garantizarlo “el Estado aplicará medidas de precaución y restricción para las actividades que puedan conducir a la extinción de especies, la destrucción de ecosistemas o la alteración permanente de los ciclos naturales.”³⁶

Esta alusión a la solidaridad colectiva no sólo tiene un alto valor didáctico, sino que presenta perspectivas de interés más trascendentes, pone de manifiesto la indispensable colaboración de todos en la solución del problema ambiental. Esta cuestión promueve las condiciones favorables para el progreso social, económico; orienta éste hacia la protección del medio, la subordinación de toda la riqueza del país en sus distintas formas sea cual fuera su titularidad al interés general, e impone una actuación clara y decidida de los poderes públicos para la protección del medio.

1.2.1 Principios constitucionales que rigen el medio ambiente

Afirma Robert Alexy, que los principios son mandatos de optimización, y al ser mandatos los principios son normas jurídicas y, como tales, deben ser aplicadas, al ser de optimización su finalidad es alterar el sistema jurídico y también la realidad.³⁷ En el presente análisis, nos limitaremos al examen de aquellos principios contemplados en nuestra Constitución que rigen en materia ambiental. Específicamente nos referiremos a los principios de prevención, precaución, quien contamina paga, desarrollo sustentable, regulación integral y el principio pro naturaleza.

³⁵(*Plan Nacional para el Buen Vivir...*,233)

³⁶ Constitución de la República del Ecuador, Art. 73, Inc. 1ero.

³⁷Robert Alexy, “El Derecho General de Libertad”, en Teoría de los derechos fundamentales, España, Centro de Estudios Constitucionales, 1997, citado por Ramiro Ávila Santamaría, *Los principios de Aplicación de los Derechos*, Quito, Fundación Regional de Asesoría en Derecho Humanos, 2009, p. 27.

Estos principios no son meras normas programáticas, sino que son vinculantes y orientan la actuación de la Administración Pública y de los ciudadanos. Los principios proporcionan una guía flexible que depende del contexto, pueden contradecirse unos a otros y pueden permitir que los responsables de tomar las decisiones los equilibren discrecionalmente y se guíen por los que consideren más importantes.

Por tanto, los principios son criterios que permiten enjuiciar la racionalidad de un sistema, política fiscal o política ambiental. Afirma De Sadeleer, que los principios de derecho ambiental no son ni el producto de una alquimia jurisdiccional ni el fruto de una búsqueda intelectual desbocada. Expresan una firme voluntad política.³⁸

1.2.1.1 El principio de precaución y el principio de prevención

Nuestra legislación en materia ambiental no contempla expresamente el *principio de precaución*, sin embargo, reconoce el principio de desarrollo sostenible, derecho a gozar de un ambiente sano, el deber de proteger el medio ambiente, el deber de garantizar su existencia, desarrollo y preservación, vinculaos directamente con el principio de precaución debemos tomar en consideración que la finalidad del Derecho no sólo es la de sancionar los daños consumados sino que, en el caso en estudio, su fin es el de (i) sancionar la probabilidad del daño al bien jurídico tutelado (medio ambiente), aún y cuando existan dudas del peligro de daño, y (ii) asegurar la no ocurrencia de daño alguno al medio ambiente.

³⁸ De Sadeleer, *Environmental Principles: From Political Slogans to Legal Rules*, Oxford University Press, Oxford, Reino Unido, 2003, pp. 14-25.

La Declaración de Río de Janeiro de junio de 1992 sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, consagra el Principio de Precaución en su artículo 15 de la siguiente manera: “con el fin de proteger el medio ambiente, los Estados deberán aplicar ampliamente el criterio de precaución conforme a sus capacidades. Cuando haya peligro de daño grave o irreversible, la falta de certeza científica absoluta no deberá utilizarse como razón para postergar la adopción de medidas eficaces en función de los costos para impedir la degradación del medio ambiente.” Como podemos observar, en dicha Declaración se utiliza la disyunción cuando haya peligro de daño grave o irreversible, es decir, falta de certeza e insuficiente aporte de la ciencia para conocer con precisión y sin duda alguna la existencia o no de un potencial daño al medio ambiente.

El principio de precaución en materia ambiental encuentra su máxima expresión cuando haya peligro de daño grave o irreversible.³⁹ Conforme sostienen McIntyre y Mosedale el principio se fundamenta en: “i) la vulneración del ambiente; ii) las limitaciones de la ciencia para predecir de manera anticipada y con exactitud los daños que puede sufrir el medio ambiente, y iii) la alternativa de procesos y productos menos dañinos.”⁴⁰ Para Salvador Vergel “la aplicación del principio se amplía a la incertidumbre, es decir, aquello que puede temer sin poder ser evaluado, no exonera de responsabilidad; al

³⁹ “[...] los Estados deberán aplicar ampliamente el criterio de precaución conforme a sus capacidades. Cuando haya peligro de daño grave o irreversible, la falta de certeza científica absoluta no deberá utilizarse como razón para postergar la adopción de medidas eficaces en función de los costos para impedir la degradación del medio ambiente.” *Principio 15 de la Declaración de Río Sobre el Medio Ambiente y Desarrollo*.

⁴⁰ McIntyre, Mosedale, “The Precautionary Principle as a Norm of Customary International Law”, *Journal of Environmental Law*, 1997, pp. 220-241, citado por Patricia Jiménez de Parga y Maseda, *El Principio de Prevención en el Derecho Internacional del Medio Ambiente*, en Andrés Betancor Rodríguez, director, Colección Estudios Interdisciplinarios de Gestión Ambiental, Madrid, LA LEY, 2001, p.75.

contrario, ella la refuerza al crear un deber de prudencia.”⁴¹ Salvador Vergel toma como referencia los transgénicos, al sostener que la ausencia de evidencia no significa ausencia de riesgo. Para Jiménez de Parga, “ante el potencial daño, no es posible adoptar anticipadamente medidas para neutralizar los riesgos, porque estos no pueden ser conocidos en su exactitud.”⁴²

Al respecto David Santillo y Paul Johnston, investigadores de los laboratorios de Greenpeace, argumentan que “es difícil prever la manera en que se puede aplicar el principio de precaución en el marco de los enfoques basados en el riesgo, una estimación veraz, sólida y rigurosa de los riesgos en los complejos sistemas naturales puede en muchos casos quedarse en un objetivo inalcanzable”.⁴³ Sin embargo, es importante resaltar que el principio busca proteger al medio ambiente no por los daños consumados que se le causen sino por el riesgo de daño a dicho bien jurídico; lo cual, se constituye en una excepción a la regla de uno de los requisitos que debe reunir el daño para comprometer la responsabilidad del actor (certeza), al contrario se afianza en un mínimo de certeza científica o en un grado de incertidumbre, pues, de considerarse que existe el peligro sin contar con certeza absoluta, se procederá a tomar la medida preventiva respectiva de suspensión, limitación, condicionamiento o prohibición. Indudablemente, el Principio de Precaución compromete la responsabilidad del agente que ha puesto en riesgo de daño al

⁴¹ Salvador Bergel, “El principio Precautorio y la Transgénesis de las Variedades Vegetales”, en Salvador Bergel-Alberto Díaz, organizadores, *Biotechnología y Sociedad*, Buenos Aires-Madrid, Fundación Centro de Estudios Políticos y Administrativos, 2001, p.77.

⁴² (P. Jiménez de Parga y Maseda, *El principio de Prevención...*,84)

⁴³ David Santillo y Paul Johnston, “Principio de Precaución y Evaluación de Riesgo”, en Jorge Riechmann y Joel Tickner, coordinadores, *El Principio de Precaución, Medio Ambiente y Salud Pública: De las Definiciones a la Práctica*, Barcelona, Icaria, 2002, p.94

medio ambiente y solidariamente a la autoridad pública que no aplica dicho principio de manera acertada.

Principio de prevención, como sostiene Jiménez de Parga y Maseda “el principio de prevención se apoya en la certeza científica del riesgo de daño ambiental”⁴⁴, la finalidad del principio es “evitar que el daño pueda llegar a producirse”⁴⁵, opera cuando existe certeza del daño o de la peligrosidad de una actividad y tiende a evitar un daño futuro pero cierto y mensurable, es decir, que se mueve dentro de las certidumbres de la ciencia. Este principio obliga a tomar en cuenta no solamente el perjuicio futuro sino también el perjuicio eventual.⁴⁶ Los medios para prevenir daños se materializan en mecanismos jurídicos tales como la evaluación del impacto ambiental, trámite y expedición de autorizaciones previas, la amonestación escrita, el decomiso preventivo de productos, todas estas formas que la doctrina considera como “ejercicio regulado del derecho de aprovechamiento de los recursos naturales”⁴⁷.

La tratadista Silvia Jaquenod de Zsögön menciona que el principio de prevención resulta ser algo más importante que un simple principio, pues en materia ambiental son necesarias aquellas acciones que se anticipan para prevenir cualquier tipo de degradación del entorno, en lugar de limitarse a verificar e integrar a posteriori y reparar los daños ambientales.⁴⁸ Se entiende en esta rama del derecho que será fundamental actuar antes del daño, pues luego nunca se podrá lograr reparación in natura, a la que en derecho ambiental

⁴⁴ (P. Jiménez de Parga y Maseda, El principio de Prevención...,63)

⁴⁵ (P. Jiménez de Parga y Maseda, El principio de Prevención...,61)

⁴⁶ (E. Pérez, Derecho Ambiental,77)

⁴⁷ (P. Jiménez de Parga y Maseda, El principio de Prevención...,64)

⁴⁸ Silvia Jaquenod de Zögön, "Los principios de Derecho Ambiental", Madrid, Dykinson, 1991, p. 352

se entiende como recomposición al estado anterior al evento contaminante, la que por regla biológica es imposible, por la dinámica de los ecosistemas, su objetivo es fundamentalmente preventivo, porque la coacción a posteriori resulta ineficaz, puesto que muchos de esos daños ambientales, de producirse, serán irreversibles. Comodice la doctrina, la represión podrá tener una trascendencia moral, pero difícilmente compensará graves daños, quizá irreparables⁴⁹.

Conforme lo mencionado, principio de prevención procura proteger de peligros conocidos y ciertos se fundamenta en la debida diligencia, “en el deber de vigilancia y adopción de previsiones en relación con los bienes y personas bajo su control, a fin de asegurarse que, en condiciones normales, los objetos, elementos o actividades riesgosas no causen perjuicios a terceros.”⁵⁰ La peligrosidad de la cosa o de la actividad ya es bien conocida, y lo único que se ignora es si el daño va a producirse en un caso concreto. Un ejemplo típico de prevención está dado por las medidas dirigidas a evitar o reducir los perjuicios causados por automotores.

Nuestra Constitución precautela la adopción de medidas protectoras, eficaces y oportunas que eviten los impactos ambientales negativos, cuando exista certidumbre de daño y en los casos que no exista evidencia científica del daño. Para el caso de que las medidas preventivas fallen, producto de lo cual se generaren daños ambientales “la naturaleza tiene derecho a la restauración. Esta restauración será independiente de la obligación que tienen el Estado y

⁴⁹ Mateo, Martín, "Tratado de Derecho Ambiental" Barcelona, vol. I, Ed. Trivium, 1951, p. 93.

⁵⁰ <http://www.uninorte.edu.co/documents/4368250/4488389/El+principio+de+precauci%C3%B3n+en+la+legislaci%C3%B3n+ambiental+colombiana>.

las personas naturales o jurídicas de indemnizar a los individuos y colectivos que dependan de los sistemas naturales afectados”⁵¹. De este particular, la Corte Interamericana de Derechos Humanos CIDH en sentencia dictada el 27 de junio de 2012 declaró por unanimidad la responsabilidad del Estado Ecuatoriano de *restaurar la naturaleza e indemnizar a los nativos de la comunidad Sarayaku* por los daños ocasionados en su territorio, así como también, la obligación de obtener el *consentimiento libre, previo e informado*, según sus costumbres y tradiciones antes de autorizar la ejecución de un proyecto de desarrollo o inversión que pueda afectar de forma sustancial los derechos territoriales de pueblos indígenas⁵². Al respecto debemos mencionar, que si el objetivo es proteger los ciclos vitales de la naturaleza, no se discutirá qué principio es óptimo lo importante es tomar acciones inmediatas ante el peligro evidenciado o potencial.

1.2.1.2 El principio de desarrollo sustentable

Nuestra Constitución establece que “el Estado garantizara un modelo sustentable de desarrollo, [...] y asegure la satisfacción de las necesidades de las generaciones presentes y futuras.”⁵³ Efraín Pérez, establece como

⁵¹ Constitución de la República del Ecuador, Art. 72, Inc. 1ero.

⁵² “El Estado tiene la obligación: i) *Realizar previamente la consulta*, de conformidad con las propias tradiciones del pueblo indígena, en las primeras etapas del plan de desarrollo o inversión y no únicamente cuando surja la necesidad de obtener la aprobación de la comunidad; ii) *La buena fe y la finalidad de llegar a un acuerdo*, la consulta no debe agotarse en un mero trámite formal, sino que debe concebirse como un verdadero instrumento de participación, establecer un diálogo entre las partes “un clima de confianza mutua” y la buena fe; iii) *La consulta adecuada y accesible*, las consultas a pueblos indígenas deben realizarse a través de procedimientos culturalmente adecuados, conforme sus propias tradiciones; iv) *Estudio de Impacto Ambiental*, estudio previo de impacto social, ambiental y su impacto acumulado que han generado los proyectos existentes para evaluar el posible daño o impacto que un proyecto de desarrollo o inversión puede tener sobre la propiedad y comunidad; v) *la consulta debe ser informada*, en el sentido de que los pueblos indígenas tengan conocimiento de los posibles riesgos del plan de desarrollo o inversión propuesto.” Corte Interamericana de Derechos Humanos, Pueblos Sarayaku vs. Ecuador, Sentencia 27 de junio de 2012.

⁵³ “El Estado garantizará un modelo sustentable de desarrollo, ambientalmente equilibrado y respetuoso de la diversidad cultural, que conserve la biodiversidad y la capacidad de regeneración natural de los

desarrollo sustentable el “mejoramiento de la calidad de la vida humana dentro de la capacidad de carga de los ecosistemas.”⁵⁴El crecimiento además de sustentable debe ser participativo y bien distributivo. Al respecto, Jane Holder menciona que “los pilares del desarrollo sustentable son el crecimiento económico, la equidad social y la protección del medio ambiente.”⁵⁵

El informe Brundtland,⁵⁶ alude a un desarrollo apto para responder a las necesidades del presente sin comprometer la posibilidad de responder a las necesidades de las generaciones futuras, la meta a la que se orienta el desarrollo sustentable es, pues, doble: la supervivencia y el bienestar de las personas y de las especies, el desarrollo sustentable pretende ser un reflejo de una política y una estrategia de desarrollo económico y social continuo que no vaya en detrimento del medio ambiente ni de los recursos naturales de cuya calidad dependemos. Implica que debe protegerse el equilibrio general y el valor de la reserva de capital natural, esto conlleva un cambio radical en la distribución y consumo, conforme el Informe Brundtland indica que los países desarrollados consumen el 80% de la energía, el acero y otros metales y el papel del mundo, y el 40%, aproximadamente de todos los alimentos.

El desarrollo sostenible o sustentable sugiere que la idea central de la labor de protección del medio ambiente es el mejoramiento de la condición humana⁵⁷.Según el enfoque antropocéntrico, la protección de la fauna y de los

ecosistemas, y asegure la satisfacción de las necesidades de las generaciones presentes y futuras.” Constitución de la República del Ecuador Art. 395, Núm. 1ero.

⁵⁴(E. Pérez, Derecho Ambiental, 41)

⁵⁵Jane Holder, “Building Spatial Europe An Environmental Justice Perspective”, Inglaterra, 2006, p. 203, citado por John Scott, *Environmental Protection European Law and Governance*, Oxford University Press, 2009, pp. 92-126.

⁵⁶ Informe de la Comisión de la CE preparado para analizar el medio ambiente comunitario, aprobado finalmente por Resolución del Consejo de la CE, de fecha 1 de febrero de 1993.

⁵⁷ Declaración de Río, principio 1.

recursos naturales no es un objetivo en sí, sino una necesidad para garantizar una mejor calidad de vida para los seres humanos.⁵⁸

El desarrollo sostenible, tal como se refleja en los acuerdos internacionales, está vinculado con el principio de responsabilidad intergeneracional consiste en la responsabilidad de cada generación de dejar a las nuevas generaciones una herencia de riquezas que no sea menos que lo que ellas mismas heredaron. La generación actual tiene la responsabilidad de administrar el cuidado de los recursos naturales para las nuevas generaciones. Tanto los primeros tratados⁵⁹ en el tema como los tratados más recientes⁶⁰ se refieren a este principio. En la conferencia de Estocolmo se estableció el condicionamiento al derecho de desarrollo sustentable la equidad intergeneracional, la obligación de proteger y mejorar el medio para las generaciones presentes y futuras, así como la preservación de los recursos.⁶¹

Para el efecto los estados deben cooperar con espíritu de solidaridad mundial para conservar y proteger nuestro medio ambiente. En vista de que han contribuido en distinta medida a la degradación, este principio tiene su fundamento en la situación actual de un grupo de países que ha sido causante principal de los problemas ambientales del planeta, y que el desarrollo que tales países gozan hoy en día se debe en gran parte al desmedro ambiental y pobreza de países con yacimientos de recursos naturales. Como consecuencia de ello, este principio, si bien reconoce la necesidad de un compromiso por

⁵⁸ <http://www.oas.org/dsd/Tool-kit/Documentosspa/ModuloII/Soto%20Article.pdf>.

⁵⁹ Convención Internacional para la Conservación de la Ballena (CICAA), 2 de diciembre de 1946, UNTS 161, 72, preámbulo; Convenio Africano sobre la Conservación de la Naturaleza y los Recursos Naturales.

⁶⁰ Convenio sobre el Comercio Internacional de Especies Amenazadas de Flora y Fauna Silvestres, 3 de marzo 1973; Convenio de Naciones Unidas sobre Cambio Climático; Convención de Naciones Unidas sobre Diversidad Biológica; Declaración de Johannesburgo; Declaración Río de Janeiro.

⁶¹ (E. Pérez, Derecho Ambiental, 21)

parte de cada uno de los Estados en el enfrentamiento de los problemas ambientales, establece una distinción entre estados desarrollados y aquéllos en vías de desarrollo, aplicando una idea de justicia o equidad intrageneracional.

Ana Yábar aconseja para asegurar nuestra subsistencia y de las futuras generaciones, los siguientes mecanismos: a) asegurar que la demanda humana no supere la capacidad del medio ambiente para sostenerla; b) atender las necesidades humanas incrementando el potencial productivo, mediante el desarrollo sostenido y asegurando una mayor igualdad de oportunidades económicas para todos; c) promover valores que alienten tasas y tipos sostenidos de consumo de recursos y eliminación de residuos; d) dar a las personas la oportunidad de cumplir con las condiciones precedentes en las formas que ellas elijan.

Recogiendo lo analizado compartimos el criterio de la profesora Patricia Jiménez de Parga⁶², el desarrollo sustentable es aquel que se ejerce de tal modo que satisfaga tanto las necesidades de desarrollo, o sea, de mejora socio-económica, como las ambientales, de las generaciones presentes y futuras. Esto significa que la satisfacción de las necesidades de las generaciones presentes no puede amenazar o impedir que las generaciones futuras satisfagan sus necesidades tanto de desarrollo como de protección ambiental.

1.2.1.3 El principio de regulación integral y el principio pro naturaleza

⁶²(P. Jiménez de Parga y Maseda, El principio de Prevención...,56)

Principio de regulación integral, inspirado en los principios 11 y 12 de la Declaración de Río de 1992 sobre Medioambiente y Desarrollo.⁶³ El Art. 395 de la Constitución numeral 2 menciona “Las políticas de gestión ambiental se aplicarán de manera transversal y serán de obligatorio cumplimiento por parte del Estado en todos sus niveles y por todas las personas naturales o jurídicas en el territorio nacional”⁶⁴, en síntesis, exigen del legislador y del intérprete en la fase de aplicación, tener una perspectiva macroscópica e integradora del conjunto de principios y derechos de la naturaleza, con dimensiones de cumplimiento inmediato y de progresividad. La inobservancia en la planificación, ejecución y control de toda actividad que genere impactos ambientales faculta la participación libre, pacífica y voluntaria de las personas, comunidades, pueblos y nacionalidades afectadas.⁶⁵

El principio pro naturaleza se encuentra entrelazado con la figura de la responsabilidad objetiva, la ocurrencia de un daño ambiental compromete al que lo origina aunque no haya habido de su parte negligencia ni culpa alguna, por el hecho de estar desarrollando una actividad de riesgo. Esta aproximación se ratifica en el Artículo 395 numeral 4, al señalar que “En caso de duda sobre el alcance de las disposiciones legales en materia ambiental, éstas se aplicarán en el sentido más favorable a la protección de la naturaleza”, norma que se complementa con el Artículo 11, num. 5, según el cual en materia de derechos

⁶³“Los estados deberán promulgar leyes eficaces, sobre el medio ambiente. Las normas los objetivos de ordenación y las prioridades ambientales deberían reflejar el contexto ambiental y de desarrollo [...]”. “Los Estados deberían cooperar en la promoción de un sistema económico internacional favorable y abierto que llevara al crecimiento económico y el desarrollo sustentable de todos los *países* [...]”. Principios No. 11 y 12 Declaración de Río Sobre el Medio Ambiente y Desarrollo.

⁶⁴ Constitución de la República del Ecuador, Art. 395, Núm.2do.

⁶⁵ Constitución de la República del Ecuador, Art. 395, Num.3ro: “El Estado garantizará la participación activa y permanente de las personas, comunidades, pueblos y nacionalidades afectadas, en la planificación, ejecución y control de toda actividad que genere impactos ambientales.”

y garantías constitucionales se aplicará la norma y la interpretación que más favorezca su efectiva vigencia⁶⁶, es decir, consistente en que ante una tensión entre principios y derechos en conflicto la autoridad debe propender por la interpretación que resulte más acorde con la garantía y disfrute de un ambiente sano, respecto de aquella que lo suspenda, limite o restrinja. Ante el deterioro ambiental a que se enfrenta el planeta, del cual el ser humano hace parte. Se impone una *mayor consciencia, efectividad y drasticidad* en la política defensora del medio ambiente.

Se trata de establecer un instrumento jurídico que reconozca la *progresividad* en los derechos, resguarde el principio *pluralista* y ofrezca una mayor *justicia y equidad*, apartando una concesión de simple benevolencia por una de reconocimiento colectivo de nuestra especie consistente en que compartimos el planeta con otros seres vivos en un nivel de interdependencia.⁶⁷ La justicia con la naturaleza debe ser aplicada más allá del escenario humano, ya que la sociedad es capaz de preocuparse y ocuparse por lo cercano y lo lejano, de cuestionarnos sobre el deterioro ambiental -más allá de los beneficios que nos procuren- y de reconocer un valor al mundo natura.

1.2.1.4 El principio quien contamina paga

El principio quien contamina paga fue adoptado por primera vez en 1972 al definirlo a escala internacional por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE. Durante la Conferencia de

⁶⁶ “En materia de derechos y garantías constitucionales, las servidoras y servidores públicos, administrativos o judiciales, deberán aplicar la norma y la interpretación que más favorezcan su efectiva vigencia.” Constitución de la República del Ecuador, Art. 11, Num.5.

⁶⁷ Patricia Klett Lasso de la Vega y Pablo Martínez de Anguita Kykinson, “la justicia con la naturaleza”, Madrid, S.L, 2013, Pág. 94-95.

las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y Desarrollo, celebrada en junio de 1992 en Río de Janeiro, Brasil, quedó establecido en el principio 16 del documento final, mejor conocido como la Declaración de Río: Las autoridades nacionales deberían procurar fomentar la internalización de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos, teniendo en cuenta el criterio de que el que contamina debería, en principio, cargar con los costos de la contaminación, teniendo debidamente en cuenta el interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales⁶⁸.

Este principio admite varias interpretaciones. En la primera acepción, se traduce en la obligación de reparar todos los daños y perjuicios en que haya incurrido por acción u omisión en las actividades desarrolladas.⁶⁹ En su segunda interpretación, Jiménez de Parga sostiene que el principio pasa a tener una *finalidad disuasiva más que restitutiva*⁷⁰, la obligación de reposición actúa o debería actuar, como incentivo negativo respecto de todos aquellos que pretendiesen realizar una conducta igualmente lesiva para el medio ambiente. En su tercera interpretación, el cargo a los agentes contaminadores, por el daño o deterioro del medio ambiente, busca una internalización de los costos ambientales.⁷¹

Nos allanamos a la tercera concepción, el principio quien contamina paga es un producto de economía de bienestar que implica que el costo de los

⁶⁸ Organización de las Naciones Unidas, Principio 16 de la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, junio de 1992.

⁶⁹ Alonso García, El marco constitucional de la Política Comunitaria de Medio Ambiente. Aplicación de la Legislación Ambiental Comunitaria, Madrid, CIVITAS, 1993, pp. 80-81, citado por Patricia Jiménez de Parga y Maseda, "El Principio de Prevención en el Derecho Internacional del Medio Ambiente", en Andrés Betancor Rodríguez, director, *Colección Estudios Interdisciplinarios de Gestión Ambiental*, Madrid, LA LEY, 2001, p.72

⁷⁰ (P. Jiménez de Parga y Maseda, El principio de Prevención...,72)

⁷¹ Aimée Figueroa Neri, "Fiscalidad ambiental en México, una década en busca de su establecimiento", en Aimée Figueroa Neri, coord., *Tópicos Fiscales Contemporáneos*, México, Pandora, 2004, pp. 117-121.

bienes y servicios del mercado deben reflejar su costo social total costo de producción y costo ambiental. Cuando una industria descarga sustancias contaminantes en el ambiente, los recursos naturales se convierten en un factor de la producción, no establecer un precio a los recursos ambientales resulta la raíz de la contaminación ambiental; por esta razón los costos externos deben ser interiorizados⁷². El propósito es introducir al sistema económico costo del medioambiente, si una actividad económica ocasiona un costo ambiental, éste debe cargarse al que contamine.

Pareciera que el principio quien contamina paga, se refiere sólo a indemnizar por los daños causados al medio ambiente. Pero el verdadero sentido del principio es el de intervenir para evitar la contaminación, no el de contaminar para luego pagar, el principio pretende reflejar en el precio de las actividades y productos contaminantes las externalidades causadas por el deterioro ambiental la que los ciudadanos tienen el derecho de disfrutar de un ambiente sano y los contaminadores deben pagar por el privilegio de usarlo.⁷³ En la misma línea Rafael Valenzuela explica que no se trata de que el que contamina paga y el que paga puede seguir contaminando o el que paga más contamina más, lo que sería una contradicción. Este principio, de acuerdo con sus orígenes, procura establecer algo distinto el costo de la contaminación debe ser asumido por quien se beneficia de ella, ya sea tomando las medidas necesarias para impedirla o reducirla, o minimizando o reparando sus efectos

⁷²file:///C:/Users/Anita/Downloads/Documentos%20de%20Trabajo%2013%20nuevo.pdf.

⁷³ Martha Palos Sosa, *Los tributos ambientales en el ámbito local y la actitud del ciudadano ante la probable implantación...*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Programa de Posgrado en Ciencias de la Administración, 2008, pp.156-158.

una vez ocurrida, por lo que el principio tiene básicamente dos funciones: una precautoria y una correctiva.⁷⁴

Se busca que las personas responsables de una eventual contaminación o de un daño paguen los costos de las medidas necesarias para prevenirla, mitigarla y reducirla. Pero no se trata solamente de reducir la polución, sino incentivar el diseño de tecnologías amigables con el ambiente y que reduzcan el impacto ambiental de las actividades industriales, mediante un sistema de informes previos, controles, inspecciones, pagos, multas y sanciones pecuniarias. De esta forma, a lo que se apunta, más allá del pago de una determinada cantidad de dinero, es a ajustar efectivamente el comportamiento de los agentes públicos y privados para que respeten y protejan los recursos naturales. Si asumimos que cada persona es responsable de las consecuencias de sus acciones sobre el bien común, la aplicación del principio quien contamina paga permite a la sociedad responsabilizar al que contaminó, es falso que sólo las entidades económicas son quienes deben asumir el costo de contaminar, también los consumidores de productos que degradan al medio ambiente deberían contribuir y pagar el costo de evitar la contaminación, incorporando dicho costo en el producto que consumen, ya sea tomando todas las medidas pertinentes para impedirla o reducirla, o reparando sus efectos una vez que se ha dado.

El concepto quien contamina paga. Introducido en el instrumento tributario debe tener un objetivo recaudador y/o incentivador para la reducción del daño ambiental, modificando pautas de comportamiento inadecuados, en esta parte, nos inclinamos a sostener que el principio quien contamina paga, no

⁷⁴ Rafael Valenzuela, "El principio el que contamina paga", Revista de la CEPAL, núm. 45, 1991.

reemplaza directamente al principio de la capacidad contributiva como sustento económico de la tributación como bien sustenta el profesor Sánchez Pedroche que los dos principios no son antagónicos, pues transitan por el carril del principio de la solidaridad generacional e intergeneracional⁷⁵.

1.2.1.5 El principio de inversión de la carga de la prueba

El Art. 397 numeral 1 de la Constitución, atribuye a cualquier persona natural y jurídica, colectividad o grupo humano la posibilidad de acudir a las autoridades y jueces para obtener tutela efectiva, en materia ambiental, incluyendo entre las garantías jurisdiccionales, la adopción de medidas cautelares constitucionales para proteger los derechos y evitar o hacer cesar su violación. Para analizar la inversión de la carga de la prueba es pertinente revisarla responsabilidad objetiva, la doctrina se muestra claramente inclinada a la objetivación de la responsabilidad por daño ambiental, como señala Martín Mateo⁷⁶, la responsabilidad objetiva tiene pleno asiento en el Derecho ambiental, como consecuencia de la efectividad del principio “contaminante pagador” para la profesora Jiménez de Parga y Maceda la responsabilidad objetiva tiene vinculación con las actividades potencialmente peligrosas consolidándose la doctrina la Teoría del Riesgo, ocasionadas principalmente por empresas en el mundo industrializado y el desarrollo tecnológico que generalmente causan efectos nocivos al medio ambiente, que repercuten consecuentemente en la calidad de vida de los seres humanos. Para el caso el Libro Blanco de responsabilidad ambiental, estipula que la directiva marco europea, debe contemplar la responsabilidad objetiva por los daños de

⁷⁵ Sánchez Pedroche, “La tributación medioambiental. ¿ Solo un tema de moda?”, en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, No. 242, 1996, pág. 844.

⁷⁶ Martín Mateo, “Tratado de Derecho Ambiental. Recursos Naturales”, Madrid, Trivium, 1991, p.90

actividades peligrosas, y la responsabilidad subjetiva o por culpa en los casos de daños a la biodiversidad derivadas actividades no peligrosas⁷⁷.

La responsabilidad objetiva establece una excepción a la regla general basada en la responsabilidad subjetiva o por culpa. En el caso de la responsabilidad objetiva se presume la culpa del demandado pues la demostración de la responsabilidad se centra exclusivamente en la ocurrencia de un daño o de la producción de un riesgo que causa un perjuicio o peligro no solo a la víctima sino a toda la sociedad, se requiere entonces únicamente que se indique el daño y el nexo causal por parte de la víctima, pero la prueba de la falta de culpa y de la inexistencia de causa y efecto le corresponden al demandado.⁷⁸

Los mecanismos de responsabilidad objetiva simplifican el establecimiento de la responsabilidad por que exime probar un elemento que tradicionalmente se ha considerado para poder apreciar dicha responsabilidad como lo es la culpa, únicamente se fundamenta en responder por el peligro puesto por sí mismo, es decir, imponer al que domina una fuente de peligro representada por una empresa o explotación permitida en interés propio las consecuencias derivadas de la inminencia de producción de o acusación de los daños derivados de tal empresa o explotación, o dicho de otro modo es la imputación de un daño a la esfera de responsabilidad del obligado a resarcirlo.

En la responsabilidad objetiva se invierte la carga de la prueba, lo que constituye una excepción al principio de presunción de inocencia. En este

⁷⁷ Libro Blanco de Responsabilidad Ambiental, COM (2000) 66 final presentado por la Comisión Europea el 9 de Febrero de 2000.

⁷⁸ Ricardo Crespo Plaza, La responsabilidad objetiva por daños ambientales y la inversión de la carga de la prueba en la nueva Constitución.

sentido, se dispone que: “La carga de la prueba sobre la inexistencia de daño potencial o real recaerá sobre el gestor de la actividad o el demandado.”⁷⁹ En este régimen la carga de la prueba se invierte para obligar al causante del perjuicio a que acredite que obró con la prudencia necesaria del caso, valorándose las determinadas circunstancias de modo, tiempo y lugar en el que se suscitaron los hechos dañosos, ponderándose con especial relevancia la naturaleza del hecho bajo el que se generó el daño, siendo responsabilidad del agente desvirtuar los hechos que se le imputan; no obstante, la víctima debe probar la existencia y cuantía del daño producido, identificar al agente que lo causa y acreditar la relación causal entre el daño y el agente debe haber al menos una presunción derivada de una congruente concatenación entre el daño y la actividad del demandado.⁸⁰

La justificación de esta inversión de la carga se incardina en la naturaleza de la actividad generadora del daño, considerada como potencialmente dañina y generadora de riesgo presumiéndose la responsabilidad del agente. Aunado a esto, se considera que el causante del daño se encuentra en una mejor posición para allegarse de los elementos de prueba que desvirtúen los hechos que se le imputan.

Finalmente, cabe mencionar dos ejemplos en los cuales se han interpuesto acciones a favor de la naturaleza: el primero, una acción de protección, presentada debido a la ampliación de una carretera iniciada por el

⁷⁹“Permitir a cualquier persona natural o jurídica, colectividad o grupo humano, ejercer las acciones legales y acudir a los órganos judiciales y administrativos, sin perjuicio de su interés directo, para obtener de ellos la tutela efectiva en materia ambiental, incluyendo la posibilidad de solicitar medidas cautelares que permitan cesar la amenaza o el daño ambiental materia de litigio. La carga de la prueba sobre la inexistencia de daño potencial o real recaerá sobre el gestor de la actividad o el demandado.” Constitución de la República del Ecuador, Art. 397, Num.1ero.

⁸⁰Luis Díez Picazo, “Estudios sobre la Jurisprudencia Civil”, Madrid, Civitas, 1999, p. 27.

Gobierno Provincial de Loja, sin contar con los estudios de impacto ambiental, el análisis se centra en los derechos de la naturaleza y algunos principios conexos como el principio de precaución, inversión de la carga de la prueba y daños que afectan a futuras generaciones.⁸¹

El segundo caso, relativo a las medidas cautelares a favor de la naturaleza, los argumentos centrales para conceder las medidas cautelares incluyen el derecho a un ambiente sano, principio de inversión de la carga de la prueba, principio precautorio e in dubio pro natura y consulta previa. En este caso se resaltó la superioridad de los derechos de la naturaleza sobre la autonomía de los gobiernos municipales, la obligación de estas entidades de cumplir con los principios de conservación del patrimonio natural y las limitaciones del régimen especial de Galápagos.⁸²

1.3 Medio ambiente e intervención pública

Es necesario y oportuno conocer lo que se entiende por “medio ambiente”. A criterio de María Elena Agradano “es un sistema en el que se

⁸¹“La acción de protección es la única vía idónea para la tutela de los derechos de la naturaleza: en este caso no existe otro mecanismo de defensa judicial adecuado y eficaz para proteger el derecho violado, debido a la importancia indiscutible y elemental de la naturaleza esta acción constituye la vía idónea y eficaz para poner fin y remediar de manera inmediata un daño ambiental focalizado. *Principio de precaución*: los jueces constitucionales deben resguardar y evitar la contaminación de la naturaleza teniendo que efectivizar la tutela judicial de los derechos de la naturaleza en los casos en que existe probabilidad o peligro cierto de los efectos contaminantes o daños ambientales. *Los daños a la naturaleza son daños generacionales*: se reconoce que los daños al ambiente no solo afectan a las generaciones actuales, sino a las futuras, sus efectos van a impactar en las generaciones venideras. *Inversión de la carga de la prueba*: respecto a este principio se considera que los accionantes no debían probar los perjuicios causados a la naturaleza, sino que era la entidad estatal la que tenía que aportar pruebas de que la actividad emprendida por la institución no afectaría al ambiente.” Sentencia Corte Provincial de Loja, Sala Penal, Juicio No. 2011-0010, 30 de marzo de 2011.

⁸²“En sentencia se concedió la medida cautelar y ordenó la suspensión provisional de la ejecución de la obra de construcción y regeneración de la avenida hasta que se realice la socialización del proyecto y se cuente con la licencia ambiental, el derecho de la naturaleza es de tipo fundamental mientras que la autonomía de los gobiernos autónomos descentralizados simplemente una norma operativa constitucional, por lo que el derecho fundamental está por encima de la norma operativa. En lo atinente con la prueba, señala que el gestor de la actividad debía probar que la actividad no es contaminante, no el accionante que invoca el derecho de la naturaleza.” Sentencia Juzgado Segundo de lo Civil y Mercantil de Galápagos, Juicio No. 269 – 2012.

integran e interactúan 3 subsistemas: la naturaleza, como proveedora de recursos y productora de catástrofes, el hábitat artificial del hombre y las conductas humanas que actúan sobre la naturaleza y el hábitat”,⁸³ constituyendo un todo estrechamente vinculado entre sí, cualquier acción que se realice respecto del uno repercute al resto. Borrero Moro menciona: “[...] el medio ambiente constituye el objeto de un deber fundamental de configuración legal con anclaje constitucional y una tarea constitucional de protección encomendada a los poderes públicos.”⁸⁴

Es preciso analizar cómo se articula técnicamente dicha actividad, esto es, cuáles son los instrumentos susceptibles de ser empleados en la defensa del medio. Estos instrumentos son la respuesta positiva al mandato constitucional. Una de las nuevas realidades con las que se encuentra el derecho en su afán por articular instrumentos que coadyuven a la protección del medio es la enorme complejidad del problema ambiental. Esta circunstancia impone una respuesta integral del Derecho: todas las disciplinas jurídicas se ven en la necesidad de intervenir, aportando los instrumentos jurídicos que le son propios. De hecho, difícilmente los problemas ambientales se solucionan totalmente aplicando una sola técnica jurídica. Generalmente, la solución de un problema ambiental requiere un tratamiento interdisciplinar. Exige, pues, la aplicación de distintas técnicas jurídicas.

Entre las políticas de mayor aceptación para contrarrestar el problema ambiental, tenemos la política ambiental y la política fiscal. Para Raúl Brañes,

⁸³ María Elena Agradano, *Lecturas Sobre Derecho del Medio Ambiente*, Tomo V, Colombia, Universidad Externado de Colombia, 2004, p.16.

⁸⁴ Cristóbal Borrero Moro, “La tributación ambiental”, p.23, citado por Pedro M. Herrera Molina, *Derecho Tributario Ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Barcelona, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A, 2000, p. 29.

la política ambiental “es el conjunto de acciones que se diseñan para lograr la ordenación del ambiente”⁸⁵ y por ello, cada norma jurídica de carácter ambiental deberá estar dirigida al cumplimiento de las políticas ambientales. En lo atinente a la política fiscal, Gabriela Ríos Granado⁸⁶acertadamente señala que a través de la política fiscal se genera ingresos al Estado para el financiamiento de los servicios públicos, y por otro lado, conduce los diversos instrumentos tributarios para lograr disímiles objetivos a través de contribuciones o exenciones, concluyendo que la utilización de estos instrumentos no es una novedad sin sentido sino una necesidad de los estados para incentivar al sector público y privado a invertir en tecnologías innovadoras y limpias.

1.3.1 Instrumentos de intervención

El Estado utiliza varios mecanismos de intervención, especialmente de carácter normativo agrupados de la siguiente manera: 1. Normas generales de naturaleza ambiental; 2. Normas de naturaleza ambiental contenidas en leyes sectoriales; 3. Normas de naturaleza ambiental emitidas por los Gobiernos Autónomos Descentralizados; 4. Normas de naturaleza ambiental contenidas en leyes del ámbito penal, de carácter sancionatorio, según los requerimientos ambientales que vayan surgiendo.

Los mecanismos de regulación directa denominados de comando y control, consisten “en la promulgación de leyes, estrategias y políticas ambientales que prescriben objetivos de calidad ambiental, de manejo y

⁸⁵Raúl Brañes, *Manual de Derecho Ambiental Mexicano*, II Edición, México, Fundación Mexicana para la Educación Ambiental y Fondo de Cultura Económica, 2000, p. 176.

⁸⁶Gabriela Ríos Granado, “Incentivos Fiscales para el uso de energías renovables: caso de desalación de agua de mar y agua salobre”, en Tomás Hutchinson y Horacio Rosatti, directores, *Revista de Derecho Público*, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni, 2009, p. 205.

conservación de los recursos naturales renovables y del medio ambiente. Se basan en la ecuación coerción-sanción”⁸⁷. Para BokoboMoiche, los métodos directos, “implican la imposición de obligaciones-prohibiciones para conseguir la reducción de la contaminación a través del Derecho administrativo y penal”.⁸⁸ De igual manera, Figueroa Neri entiende por controles directos al “imperativo legal que obliga a toda actividad potencialmente contaminante a respetar una reglamentación o normas de calidad o emisión [...] fijadas por la legislación sin tener en cuenta los mecanismos económicos.”⁸⁹ Este instrumento supone una relación jerárquica superior del Estado que regula, a través de normas, acciones u omisiones que afectan al medio ambiente.

Al respecto, tenemos disposiciones normativas, políticas y estrategias públicas, entre las más relevantes: Constitución de la República del Ecuador, Ley Forestal y de Conservación de Áreas Naturales y Vida Silvestre,⁹⁰ Ley para la Preservación de Zonas de Reserva y Parque Nacionales, Ley de Gestión Ambiental,⁹¹ Ley Orgánica de Régimen Especial para la Conservación y Desarrollo Sustentable de la Provincia de Galápagos, Ley que Protege la Biodiversidad en Ecuador, Código Orgánico Integral Penal⁹², Texto Unificado

⁸⁷ (M. Lottici, Instrumentos Económicos y Biodiversidad...,23)

⁸⁸ Susana BokoboMoiche, *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*, Madrid, CIVITAS, 2000, p.20

⁸⁹ Aimé Figueroa Neri, *Fiscalidad y Medio Ambiente en México*, México, Editorial Porrúa, 2000, pp. 6-45.

⁹⁰ El Estado impulsó el establecimiento de áreas protegidas, a través del Programa Nacional Forestal, planteó la Estrategia Preliminar para la Conservación de Áreas Silvestres Sobresalientes del Ecuador, en el año de 1976. Esta estrategia marcó el inicio de una serie de procesos y acciones tendientes a consolidar el Sistema Nacional de Áreas Protegidas del Ecuador, marcó las pautas para avanzar desde una visión gubernamental predominantemente comercial de los “recursos forestales” hacia un enfoque de protección y conservación de la biodiversidad; se estableció las bases para la promulgación de la Ley Forestal y de Conservación de Áreas Naturales y Vida Silvestre en 1981, sigue vigente hasta la fecha, con sus respectivas codificaciones.

⁹¹ “Establece principios y directrices de política ambiental, el esquema institucional general relacionado con la gestión ambiental y desarrolla instrumentos específicos de gestión.” Codificación 019, Registro Oficial 418 del 10 de septiembre de 2004.

⁹² Código Orgánico Integral Penal, Registro Oficial Suplemento No.180 de 10 de febrero de 2014.

de Legislación Ambiental Secundaria,⁹³ Estrategia para el Desarrollo Forestal Sustentable del Ecuador, Estrategia de Cambio Climático, Política Ambiental Nacional PAN⁹⁴, Plan Nacional Para el Buen Vivir 2013-2017⁹⁵, Plan Nacional de Forestación y Reforestación.⁹⁶

Por otro lado, el Ministerio del Ambiente del Ecuador MAE, ente rector coordinador y regulador del Sistema Nacional Descentralizado de Gestión Ambiental, en los últimos años ha establecido estrategias, lineamientos y metas para contrarrestar los problemas ambientales. Las entidades del sector público deben adecuar sus políticas, programas, proyectos, procesos, conforme los contenidos en el Plan Nacional para el Buen Vivir 2013-2017,⁹⁷ instrumento del Gobierno Nacional para articular las políticas públicas con la gestión en la inversión pública. El Plan cuenta con 12 objetivos nacionales, 93 metas, 111 políticas y 1.095 lineamientos. El presente trabajo tiene relación con el objetivo 7 “Garantizar los derechos de la naturaleza y promover la sostenibilidad ambiental territorial y global”, objetivo que busca institucionalizar la prevención y precaución, a fin de alcanzar el desarrollo y cambio de la matriz productiva de manera sostenible.

Adicionalmente, el Ministerio del Ambiente MAE ha realizado importantes procesos internos. Mediante Acuerdo Ministerial 175, publicado en

⁹³ “Compendio de todas las normas que regula, las actividades de la gestión ambiental, la atribución del Ministerio del Ambiente, encargada de formular directrices, políticas y más instrumentos dirigir la gestión ambiental”.

⁹⁴ Articula la dimensión ambiental con políticas sociales y económicas que permita una transversalización de la política ambiental en todos los ámbitos productivos económicos y sociales del país.

⁹⁵ “Objetivo 7: Garantizar los derechos de la naturaleza y promover la sostenibilidad ambiental, territorial y global.”

⁹⁶ Expedido mediante Acuerdo Ministerial No.113 de 15 de septiembre de 2006, publicado en el Registro Oficial No. 371 de 05 de octubre de 2006.

⁹⁷ (Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo SENPLADES...,221-245)

el Registro Oficial No. 509 de 19 de enero de 2009, expidió su Estatuto Orgánico de Gestión Organizacional de Procesos, señala expresamente en su objetivo 3.1 relacionado con la biodiversidad y el desarrollo sustentable: “Conservar y utilizar sustentablemente la biodiversidad, respetando la multiculturalidad y los conocimientos ancestrales” cuya gestión se direcciona estratégica y operativamente en gran medida, a través del Sistema Nacional de Áreas Protegidas SNAP.

Los mecanismos de regulación indirecta, o instrumentos económicos estos instrumentos de protección al medio ambiente, se clasifican en medidas preventivas y coercitivas. Las primeras utilizan dos tipos de estándares, el de indicadores que delimitan hasta qué punto la contaminación puede ser tolerable, y el relativa estándares de cantidad que miden el contaminante que efectivamente es permisible dependiendo del tipo de industria o zona de influencia⁹⁸. En relación con las medidas coercitivas, también conocidas como normas y castigos, consisten en leyes y reglamentos que obligan a los generadores de contaminación a respetar ciertas normas, su incumplimiento trae consigo una sanción, multa o castigo.

Por otro lado, los mecanismos de regulación indirecta “afectan las estimaciones de costos y beneficios de las acciones alternativas con que cuentan los agentes económicos, permiten por lo tanto a los agentes la libertad de responder a ciertos estímulos de la manera que consideren beneficiosa.”⁹⁹ Para BokoboMoiche “son los mecanismos de mercado puestos al servicio de la

⁹⁸ (M. Palos Sosa, *Los tributos ambientales en el ámbito local...*,31)

⁹⁹ (M. Lottici, “Instrumentos Económicos y Biodiversidad...”,24)

protección ambiental.”¹⁰⁰ Para Vaquera García, los instrumentos de mercado son “un incentivo ante el que se puede responder o no, dependiendo de la voluntad del particular, al cual le está permitido un mayor índice de discrecionalidad que en relación a los controles directos”.¹⁰¹ Sentado ello, los diversos instrumentos económicos conocidos también como mecanismos de mercado resultan de innegable valor en la gestión ambiental entre los cuales tenemos:

Impuestos ambientales, mediante la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado,¹⁰² se crearon dos impuestos con fines ambientales, así tenemos: impuesto ambiental a la contaminación vehicular, cuyos sujetos pasivos son las personas naturales, sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, propietarios de vehículos motorizados de transporte terrestre; y, el impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables (excepto las botellas de productos lácteos y medicamentos), cuyos sujetos pasivos son los importadores de bebidas contenidas en botellas plásticas gravadas, impuestos que serán tratados en el siguiente capítulo.

Incentivos económicos ambientales, según el Programa Ambiental de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo económico OCDE, los incentivos consisten, por ejemplo, en préstamos otorgados a los agricultores para permitir que estos cubran los costos de introducir técnicas de manejo integrado de plagas, subsidio entregados a campesinos y comunidades indígenas que se comprometen voluntariamente a la conservación de bosques,

¹⁰⁰ (S. Bokobo Moiche, “Gravámenes e Incentivos Fiscales...”, 20)

¹⁰¹ Antonio Vaquera García, *Fiscalidad y Medio Ambiente*, Lex Nova, Madrid, 1999, p.54.

¹⁰² Registro Oficial Suplemento 583 de 24 de noviembre de 2011.

páramos u otra vegetación nativa y beneficios tributarios. Estos incentivos están orientados a estimular o inducir de forma voluntaria a un agente económico, a través de un beneficio monetario o no monetario, a un cambio de conducta en función de un fin ambiental positivo.¹⁰³

En el campo específico de los incentivos, la Constitución establece que “el Estado incentivará a las personas naturales y jurídicas y a los colectivos para que protejan la naturaleza.”¹⁰⁴ Los tributos constituyen un estímulo financiero para las empresas, les motiva a idear formas de reducir las emisiones contaminantes producidas por su actividad económica.¹⁰⁵ El Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones establece incentivos tributarios generales para las inversiones que se ejecuten en el territorio nacional amigables con el medio ambiente, así tenemos deducciones adicionales para el cálculo del impuesto a la renta, como mecanismos para incentivar la producción eco-eficiente.¹⁰⁶

Por su parte, Juan García Fernández sostiene que el incentivo debe incidir: sobre los patrones de consumo y distribución, el nivel de producción, el crecimiento demográfico, la concentración de la población y las formas de uso de los recursos naturales.¹⁰⁷ Para Gabriela Ríos Granado este instrumento constituye una necesidad de los Estados para incentivar al sector público y

¹⁰³ Martín Gutiérrez, *Aplicación de Modelos e Incentivos Económicos, Financieros y de Mercado para los Pobladores de las Áreas Naturales Protegidas*, México, Pronatura, 2003, p.43.

¹⁰⁴ “El Estado incentivará a las personas naturales y jurídicas, y a los colectivos, para que protejan la naturaleza, y promoverá el respeto a todos los elementos que forman un ecosistema.” Constitución de la República del Ecuador, Art. 71, Inc. 3ero.

¹⁰⁵ (S. Bokobo Moiche, *Gravámenes e Incentivos Fiscales...*, 22)

¹⁰⁶ Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, Art. 24, Num.1.

¹⁰⁷ <http://www.fucema.org.ar>, visitado 3 de diciembre de 2013.

privado a invertir en tecnologías innovadoras y limpias.¹⁰⁸ Sin embargo, los incentivos deben enfocarse en cubrir las necesidades emergentes, sin que puedan perdurar en el tiempo y constituirse en egresos permanentes.

Como se puede apreciar, los instrumentos económicos tienen como característica, su riqueza en mecanismos de aplicación a problemas específicos. En el contexto internacional existe gran variedad de instrumentos que van desde políticas de precio, tarifas, ayudas financieras otorgadas mediante subsidios, créditos y desgravaciones fiscales a derechos de uso e intercambio de emisión y licencias de contaminación.

1.4 Características de los instrumentos de la política ambiental

La política pública ambiental ofrece un conjunto de opciones para responder a los problemas ambientales, impulsa la conservación, la valoración y el uso sustentable del patrimonio natural y sus recursos naturales, la inserción de tecnologías ambientalmente limpias, la aplicación de la eficiencia energética y una mayor participación de energías renovables, la prevención, el control y la mitigación de la contaminación mediante una hoja de ruta establecido en el Plan Nacional de Desarrollo 2013- 2017.¹⁰⁹ Es decir, se definen aquí los instrumentos de política que deberán alinearse con los planes establecidos por el ente rector Ministerio del Ambiente, y demás

¹⁰⁸ Gabriela Ríos Granado, "Incentivos Fiscales para el uso de energías renovables: caso de desalación de agua de mar y agua salobre", Biblioteca virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, pp. 116 y 117, citado por Carlos María Folco, "Instrumentos Económicos y Fiscales Nacionales Para la Política Ambiental", en Tomás Hutchinson y Horacio Rosatti, directores, *Revista de Derecho Público*, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni, 2009, p. 207.

¹⁰⁹ Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo SENPLADES, Plan Nacional para el Buen Vivir 2013-2017, Primera Edición, Quito. "Para el presente periodo los derechos de la naturaleza se definen en su objetivo siete, ampliándose la protección de manera general de conservación de la biodiversidad y sus recursos naturales."

instituciones para alcanzar el objetivo de garantizar los derechos de la naturaleza y promover la sostenibilidad ambiental territorial y global.

Características de los instrumentos de regulación directa. BokoboMoiche sostiene que “la característica de las regulaciones directas tienen una tendencia a hacer cumplir exigencias de reducción uniforme a todos los contaminadores; en consecuencia, la reducción de la contaminación resultara más cara a unos que a otros.”¹¹⁰ En los instrumentos de comando y control, la eficacia de los controles directos es relativa por cuanto es menos costoso pagar las sanciones que cumplir con las normas, no motivan al contaminador a modificar su conducta, este tipo de regulación demanda necesariamente la existencia de una institucionalidad fuerte y eficiente que garantice el cumplimiento de la norma.

Características instrumentos de regulación indirecta. La característica fundamental de los llamados instrumentos económicos es que, a diferencia de enfoques anteriores basados en la imposición o prohibición de un determinado comportamiento, permiten al agente contaminador elegir entre degradar el medio pagando un precio por ello y, el no afectar el medio ambiente recibiendo la recompensa económica correspondiente. Así los incentivos ambientales presentan el interés de incitar a la “eficacia dinámica y a la innovación”¹¹¹, impulsan a las empresas a inventarse medios de reducir sus emisiones de productos contaminantes para no tener que satisfacerlos. Su impacto, radica en que los contaminadores reaccionen al incentivo.

¹¹⁰ (S. BokoboMoiche, “Gravámenes e Incentivos Fiscales...”, 21)

¹¹¹ (S. BokoboMoiche, “Gravámenes e Incentivos Fiscales...”, 21)

La fortaleza de los instrumentos económicos radica en permitir medidas ambientales costo- efectivas, mediante la flexibilidad otorgada a los agentes para elegir la opción de producción o consumo que permita lograr la meta ambiental. Proporcionan mecanismos para abordar la incertidumbre de los impactos ambientales, sin olvidarnos que los incentivos generan rentas para la autoridad ambiental.¹¹²

En otras palabras, un instrumento económico para la gestión ambiental tiene como característica un cambio en el comportamiento del contaminador o degradante del ambiente a través de mecanismos indirectos enfocados sobre los factores que influyan sobre el agente antes de apelar por la conciencia ambiental. Representan un menor coste de control de la contaminación para el conjunto de la sociedad.¹¹³

Para la protección del medio ambiente, puede acudirse realmente a la utilización de casi la totalidad de las herramientas de las que dispone el sector público, desde los incentivos, hasta las regulaciones y controles directos, es posible aplicar toda una serie de medidas que se encaminan a una calidad ambiental.

¹¹²<http://www.manuelrodriguezbecerra.com/mwg-internal/de5fs23hu73ds/progress?id=wX6ctEB285>, visitado 18 de diciembre de 2013.

¹¹³Cuervos, María de los Ángeles, “Problemática Tributaria de la Protección Ambiental”, en César Montaña, comp., *Temas Especiales de Derecho Económico*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2003, p. 14.

CAPÍTULO II

INSTRUMENTOS JURÍDICOS Y FISCALIDAD AMBIENTAL COMO MECANISMOS DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE

2.1 Los instrumentos jurídicos de intervención ambiental. Producción normativa ecuatoriana

El reconocimiento en nuestra Constitución de “un medio ambiente sano”, como “derecho de disfrute” y “deber de conservación”, implica una declaratoria del interés público de velar por la utilización racional de todos los recursos naturales con el fin de proteger y mejorar la calidad de vida defender y restaurar el medio ambiente. En caso de vulneración de los mismos se prevé además una reacción del ordenamiento mediante la imposición de medidas administrativas, sanciones penales, y acciones civiles contra quienes actúen irregularmente, obligando a la reparación del daño causado.

a) *Sanciones administrativas.* En lo referente a las medidas administrativas, Blanca Soro Mateo, Manuel Fernández Salmerón y otros,¹¹⁴sustentan que la intervención administrativa parte de dos ópticas distintas. En primer término, la derivada de aquella normativa que ordena el recurso, esto es, diseña el régimen jurídico de los espacios naturales, del agua, suelo, flora y fauna, entre otras; y, en segundo término, la que marca los controles como autorizaciones o licencias y medios positivos y previos para una conservación y restauración del medio ambiente. La ordenación jurídico-administrativa de la protección ambiental se desarrolla través de distintas

¹¹⁴Blanca, Soro y otros, *El Derecho Administrativo y la Protección del Medio Ambiente*, Madrid, Trotta, 2002, p. 167.

modalidades de intervención tanto de naturaleza preventiva, como represiva, es decir, sanciones administrativas.

Las infracciones ambientales de carácter administrativo traen consigo: la imposición de multas; cierre temporal o definitivo del establecimiento, edificación o servicio; la revocatoria o caducidad de licencia ambiental, autorización, concesión, permiso o registro; la demolición de obra a costa del infractor, el decomiso definitivo de especímenes, especies silvestres, exóticas, productos y subproductos, elementos, medios o implementos utilizados para cometer la infracción; la restitución de especímenes de especies de fauna y flora silvestres, entre otros. En este contexto, la Corte Constitucional de Colombia establece “las sanciones administrativas para ser legítimas deben contener los elementos del debido proceso que legitimen los actos administrativos.”¹¹⁵

La protección al medio ambiente a través de disposiciones administrativas es extensa. Así por ejemplo, según la Ley de Minería, las actividades de exploración y extracción de minerales, debe contarse con estudios de impacto ambiental y auditorías ambientales;¹¹⁶ el incumplimiento con las disposiciones ambientales dará lugar a sanciones administrativas para el titular de derechos mineros y poseedor de permisos respectivos por parte del Ministerio del ramo. Las sanciones administrativas podrán incluir la

¹¹⁵ <http://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2010/C-703-10.htm>, visitado el 26 de febrero de 2014.

¹¹⁶ Ley de Minería, Art. 78 inciso primero.

suspensión de las actividades mineras que forman parte de dicha operación o la caducidad.¹¹⁷

Por otro lado, una de las competencias atribuidas a la administración seccional es *la protección del medio ambiente*. La propia ley prevé la posibilidad de tipificar mediante ordenanzas las infracciones y sanciones. Caso similar, son las disposiciones establecidas en el Libro III del Régimen Forestal del Texto Unificado de Legislación Ambiental Secundaria TULAS, el cual constituye un complemento que regula las infracciones de la Ley Forestal. Conforme lo manifestado, existe una mixtura entre normas con fuerza de ley y otras de menor jerarquía que establecen normas de carácter ambiental como las sanciones administrativas.

El intervencionismo administrativo, en su faceta de actuaciones coercitivas y sancionadoras, está dando paso a nuevas actuaciones basadas en instrumentos de protección ambiental dirigidos a los mismos fines protectores, preservadores y conservadores como la ecoetiqueta, los sistemas de gestión medioambiental, estímulo de conductas respetuosas con el entorno que incorporen tecnologías.¹¹⁸ En este caso, frente a los instrumentos tradicionales, se trata de técnicas dotadas generalmente de carácter voluntario.

En lo atinente, sobre la eficacia de las normas administrativas como instrumentos de defensa del medio se han suscitado críticas por su poca aplicación práctica, la generación de burocracia, la necesidad de conocer los

¹¹⁷“El incumplimiento de las obligaciones contenidas en este Capítulo, dará lugar a las sanciones administrativas al titular de derechos mineros y poseedor de permisos respectivos por parte del Ministerio Sectorial, sin perjuicio de las acciones civiles y penales a que diere lugar. Las sanciones administrativas podrán incluir la suspensión de las actividades mineras que forman parte de dicha operación o la caducidad”. Ley de Minería, Art. 86 inciso tercero.

¹¹⁸ (M. Palos Sosa, *Los tributos ambientales en el ámbito local...*,32)

exactos niveles de emisión, inmisión o vertidos, la ausencia de incentivo para el progreso tecnológico y la innovación hacia procesos productivos menos contaminantes.¹¹⁹

b) Sanciones penales medioambientales, para entender a los llamados delitos contra el medio ambiente, es ineludible abordar la temática del bien jurídico protegido. La doctrina sostiene que el “medio ambiente en sí es un bien jurídico mediato y final, al que el Derecho penal otorga protección, pero de modo indirecto al no poder hacerlo de otra manera, dada la complejidad.”¹²⁰ Para el caso de los delitos ambientales los tratadistas Mario Larrea y Sebastián Cortez mencionan “la determinación del tipo o conductas en los delitos ambientales presentan complejidades, no solo porque puede resultar imposible la descripción de todas las formas de degradación del medio ambiente sino que cada vez surgen nuevos tipos de conductas.”¹²¹

En materia ambiental la tendencia criminalizadora se puede encontrar en dos vertientes, opuestas entre sí. Por una parte, el ambiente se presenta como un claro ejemplo de evolución del moderno Derecho penal hacia la protección de bienes jurídicos nuevos. Por otro lado, de nada servirá el Derecho penal si, previamente, no existiera una eficiencia en la planificación y desarrollo de todas las actividades de la administración pública en relación con las actividades de los particulares que pueden afectar al medio ambiente o supongan un peligro para él, las que también tienen que estar avaladas por un régimen sancionatorio administrativo, considerado como “un sistema integrador

¹¹⁹ (M. Palos Sosa, *Los tributos ambientales en el ámbito local...*,36)

¹²⁰ Ignacio Verdugo Gómez de la Torre, “El medio ambiente como bien jurídico tutelado”, en Juan TerradillosBasoco, coordinador, *El Delito ecológico*, Madrid, Trotta, 1992, p. 42.

¹²¹ Mario Larrea, Sebastián Cortez, “Derecho Ambiental Ecuatoriano”, Ecuador, Ediciones Legales, 2008, citado por Hugo Echeverría, *Manual de Capacitación en Derecho Penal Ambiental*, Quito, CEDA, 2011, p.60.

pluridimensional”, una protección integral del ambiente en la que cada rama del ordenamiento cumpla una función de manera coordinada con las demás, derecho administrativo, civil, ambiental, administrativo.”¹²²

En esta parte, el Código Orgánico Integral Penal incorpora, unifica y agrava en disposiciones normativas acciones u omisiones catalogadas como delitos ambientales. Así en primer lugar, se incrementan las actividades degradantes del medio entre ellos: emisiones, vertidos, ruidos, establecimiento de vertederos, sobreexplotación de los recursos naturales, gestión prohibida o no autorizada de productos, residuos, desechos o sustancias peligrosas, incendios forestales y de vegetación, delitos contra los recursos del patrimonio genético nacional y daños a los espacios naturales protegidos. En segundo lugar, los elementos naturales protegidos abarcan todo el medio natural *atmósfera, suelo, subsuelo, aguas terrestres, marítimas y subterránea*. En tercer lugar, se tipifica las actuaciones que afectan tanto al equilibrio de los sistemas naturales, como a la salud de las personas. En cuarto lugar, establece la obligación de restaurar integralmente los ecosistemas y la obligación de compensar, reparar e indemnizar a las personas y comunidades afectadas por los daños (Art. 257 COIP).

En quinto lugar, incrementa las penas por degradación ambiental para personas naturales ampliándose la responsabilidad penal para la persona jurídica. En sexto lugar, el tipo básico se articula como una norma legal en blanco, en este sentido, la función que está llamado a desempeñar el sistema penal articulado en la defensa del medio se concreta en una función auxiliar

¹²²Albín Eser, “Derecho Ecológico”, en Mateos Rodríguez Arias, *Derecho penal*, p.81, citado por María Elena Agradano, *Lecturas sobre Derecho del Medio Ambiente*, Colombia, Universidad Externado de Colombia, 2004, p.22.

del sistema establecido administrativamente. En esta parte cabe mencionar, con la integralidad de normas penales que regulan actos dañosos contra el medio ambiente permite actuar ante circunstancias de gravedad como es el caso del acceso a recursos genéticos del patrimonio nacional, así como también, por acción u omisión provoque pérdida del patrimonio genético nacional, para casos de relevancia menor seguimos contando con normas de carácter administrativo competencia de los gobiernos autónomos descentralizados y del Ministerio del Ambiente.

Por otro lado, la aplicación del Derecho penal plantea, a la vez, el reenvío de disposiciones penales a otras disciplinas, de rango igual o inferior, incardinadas en la órbita ambiental, con miras a la concreción de la conducta típica, definida como normas penales en blanco.”¹²³ Ampliando el concepto de normas penales en blanco Enrique Cury menciona “aquella que determina la sanción aplicable, describiendo solo parcialmente el tipo delictivo correspondiente y confiando la determinación de la conducta o su resultado a otra norma jurídica a la cual reenvía expresa o tácitamente”.¹²⁴ En nuestro ordenamiento jurídico existe una estrecha vinculación entre el Derecho penal ambiental y el Derecho administrativo, por ejemplo, la remisión hacia las disposiciones contempladas en la Ley de Gestión Ambiental; Ley de Prevención y Control de la Contaminación Ambiental; y, texto unificado de Legislación Ambiental Secundaria que establecen: el límite máximo permisible de emisiones, descargas o vertidos, regulaciones, requerimiento de

¹²³ María Elena Agradano, *Lecturas sobre Derecho del Medio Ambiente*, Colombia, Universidad Externado de Colombia, 2004, p.26

¹²⁴ Enrique Cury, *La ley penal en blanco*, Bogotá, Temis, 1988, p. 38.

autorizaciones, limitaciones o prohibiciones, licitud de la tenencia de sustancias peligrosas altamente nocivas para la salud.

Esta circunstancia se conecta con el reconocimiento de la degradación del medio como un problema de primer orden social, que requiere el auxilio de tutela penal, de *última ratio* en el sentido de que son las normas no penales las que deben asumir el papel primario, a través de una política preventiva y de una adecuada programación y planificación de todas las actividades públicas de prevención, control y de un sistema sancionatorio no penal, de manera tal que el régimen penal se reserve para los atentados más graves al entorno humano. Así pues, el esquema lógico es el protagonizado, fundamentalmente, por medidas administrativas, de corte preventivo, completadas por medidas penales de carácter represivo.¹²⁵

Compartimos con el criterio antes señalado, toda vez que no podemos criminalizar todos los actos que degraden el medio ambiente, si tomamos en consideración que las modernas corrientes doctrinarias y disposiciones legales están enfocadas hacia la función preventiva esencial para evitar la degradación del entorno humano, se opondría a la función esencial y típica del derecho penal, que es la represión de las conductas lesivas de los bienes tutelados. No consideramos la opinión de conferirle al Derecho penal un papel prevalente en la lucha contra la degradación ambiental, dotando a la política ambiental de un carácter más represivo que preventivo, lo que a todas luces resulta inapropiado e inconducente al logro de la misma función de la

¹²⁵ (M. Elena Agradano, *Lecturas sobre Derecho del Medio Ambiente*,...22)

política, la administración y el derecho ambiental que es en esencia preventiva.¹²⁶

c) *Las sanciones civiles*, debe considerarse que un acto lícito puede ser fuente de responsabilidad, si el agente actúa culposamente, si no emplea los medios adecuados que conlleven daños. Al respecto, Juan Roca menciona “nadie puede parapetarse tras las licencias administrativas y condicionamientos reglamentarios para causar daños o molestias sin responsabilidad, porque el resultado dañoso revela la insuficiencia de las medidas adoptadas,”¹²⁷ el sólo hecho de contar con licencia ambiental, no es suficiente para exonerarse de responsabilidad extracontractual, radicando entonces el deber de indemnizar por faltar al mandato general de diligencia al actuar frente a bienes jurídicamente protegidos.

En lo referente con la responsabilidad civil por daños al medio ambiente, el Art. 396 de la Constitución de la República establece la responsabilidad objetiva,¹²⁸ aunque el daño no haya sido causado por voluntad y conciencia se presume la culpa, la demostración de la responsabilidad se centra exclusivamente en la ocurrencia de un daño o de la producción de un riesgo que causa un perjuicio o peligro. La doctrina se muestra claramente inclinada a la objetivación de la responsabilidad por daño ambiental, como señala Martín Mateo, “la responsabilidad objetiva tiene pleno asiento en el Derecho ambiental, conforme el principio contaminador pagador

¹²⁶ (M. Elena Agradano, *Lecturas sobre Derecho del Medio Ambiente*,...23)

¹²⁷ Juan Roca, “Derecho Civil y Medio Ambiente”, Madrid, 1986, p. 765, citado por Juan Fernández, *El Derecho Civil y la Lesión del Medio Ambiente*, Madrid, Trotta, 2002, p. 259.

¹²⁸ “La responsabilidad por daños ambientales es objetiva. Todo daño al ambiente, además de las sanciones correspondientes, implicará también la obligación de restaurar integralmente los ecosistemas e indemnizar a las personas y comunidades afectadas.” Constitución de la República del Ecuador, Art.396 inciso segundo.

que tiene rango en casi todas las constituciones”.¹²⁹ Para declarar la responsabilidad civil de personas naturales, jurídicas, incluido el Estado debe cumplirse con los siguientes elementos: el daño, el nexo causal o la imputación del daño, y la reparación del daño causado.¹³⁰

Los perjuicios derivados del daño conllevan la obligación de indemnización de conformidad con el Art.1572 del Código Civil.¹³¹ En esta línea, la Corte Suprema ahora Corte Nacional de Justicia señaló: “El riesgo de la cosa es un peligro lícito y socialmente aceptado como contraparte de los beneficios sociales o económicos que importa la operación, utilización o aprovechamiento de las cosas peligrosas. Para el reconocimiento de la responsabilidad civil extracontractual no se requiere que haya culpa o dolo, basta que los daños sean consecuencia directa del acontecimiento que los ha originado.”¹³² La indemnización económica que se deriva de la responsabilidad objetiva tiene carácter resarcitorio o reparador del daño producido y en beneficio del titular del daño, *pero no tiene finalidad punitiva*.

La imputación del daño en materia ambiental modifica las reglas generales de la carga de la prueba; es por ello, que el demandado es el llamado a demostrar la inexistencia de la relación de causalidad entre su actividad y el daño producido, como bien señala la autora española Parra Lucan “la inversión de la prueba al demandado es indispensable porque si la

¹²⁹ Mateo Martín, *Tratado de Derecho Ambiental*, Tomo I, Madrid, Trivium, 1991, p.170.

¹³⁰ De Miguel Perales, *Responsabilidad Civil por Daños al Ambiente*, Madrid, Civitas, 1997, p.77.

¹³¹ “La indemnización de perjuicios comprende el daño emergente y el lucro cesante, ya provenga de no haberse cumplido la obligación, o de haberse cumplido imperfectamente, o de haberse retardado el cumplimiento.” Código Civil Codificado, Art. 1572.

¹³² Sentencia de la Primera Sala de la Corte Suprema de Justicia expedida el 29 de octubre del 2002 en el juicio ordinario N0 31-2002 propuesto por Guevara Batioja José Luis contra PETROECUADOR y otros por indemnización de daños y perjuicios.

prueba está a cargo del sujeto lesionado, éste siempre se encontrará en una situación de desventaja de todo tipo frente al autor del daño.”¹³³ Sin embargo, la inversión de la carga de la prueba y la presunción de responsabilidad se vuelve compleja para los casos de contaminación de carácter difuso, procedente de fuentes múltiples.

En este contexto, el Libro Blanco sobre responsabilidad ambiental de la Comisión Europea menciona: para que el régimen de responsabilidad sea efectivo tiene que ser posible establecer la identidad de los contaminadores, cuantificar el daño y establecer una relación de causa-efecto, si bien la tendencia de protección al medio ambiente ha llevado a la teoría objetiva, no es menos cierto, que ante su contexto difuso puede generar ineficacia en su aplicación por la carencia del o los infractores claramente determinados. Así ocurre, con los efectos sobre el cambio climático producidos por las emisiones de CO₂.

2.2 La tributación ambiental. Fiscalidad y extrafiscalidad

2.2.1 La tributación ambiental

La doctrina tradicional establece como tributo “la prestación patrimonial impuesta conforme a las leyes, a fin de obtener la contribución de todos los gastos públicos sobre la capacidad contributiva en medida más que proporcional.”¹³⁴ Saínz de Bujanda, al reflexionar sobre los requisitos de un sistema tributario racional señala que “no es posible formular los principios teóricos de un sistema tributario sin conocer la orientación de la política

¹³³ María Parra Lucan, *La Responsabilidad por Daños de Productos*, Barcelona, Bosch, 1994, p. 251.

¹³⁴ Andrea Amatucci y Eusebio González, “El concepto de tributo”, en *Tratado de Derecho Tributario*, tomo II, Bogotá, Temis, 2001, p.6.

financiera, integrada a su vez en la política económica.”¹³⁵ Adicionalmente, Fuentes Quintana indica que “los principios de la imposición sólo podrán hallarse sobre la base de enunciar con claridad los objetivos básicos hacia los que se dirige el sistema económico en su conjunto”¹³⁶. El tributo por su propia naturaleza, se encamina a la obtención de recursos para el tesoro público, se caracteriza por su naturaleza contributiva, esta función permite al Estado contar con recursos para atender por la vía del gasto a los fines constitucionales encomendados.

El tributo ambiental un instrumento de la sociedad civil para salvaguardar los intereses colectivos al bien ambiental, un instrumento de desestímulo y de carácter fiscal, anclado en el principio quien contamina paga cuyo impulso es de disminuir la capacidad de contaminación.¹³⁷ Miguel Buñuel González y Pedro Herrera Molina en su planteamiento del Modelo Código Tributario Ambiental para América Latina, determinan como tributos medioambientales “aquellos impuestos, tasas y contribuciones especiales cuyo hecho imponible está constituido por actos o hechos que inciden negativamente sobre el medio ambiente o que provocan una actuación pública de tutela medioambiental.

En la incorporación de tributos ambientales debe establecerse: el problema ambiental que se pretende afrontar con el instrumento fiscal, y determinar el ámbito geográfico de su localización; gravar actividades relacionadas con la degradación del medioambiente, tomando en cuenta el

¹³⁵ Fernando Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho. Estudio de derecho financiero*, Vol. II, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962, pp. 254-258.

¹³⁶ Enrique Fuentes Quintana y Albiñana García, *Sistema fiscal español y comparado*, Madrid, Curso Académico, 1960-1961, p.16.

¹³⁷ Daniel Irwin, YacolcaEstares, “Los tributos Ambientales y Elementos Ambientales”, en *Derecho Tributario Ambiental*, Daniel IrwinYacolcaEstares (Coordinador), Editora y Librería Jurídica Grijley, Lima, 2009, p. 29.

coste administrativo, la eficiencia económica y la relación con el problema ambiental.¹³⁸ Según esta perspectiva, la tributación ambiental no debe olvidar que el aspecto fundamental de estos tributos radica en la protección del medio ambiente, a la que se subordina la obtención de ingresos, los tributos ambientales desempeñaran un papel secundario en la financiación de los gastos públicos.¹³⁹

2.2.2 Fiscalidad y Extrafiscalidad

En la Constitución se contempla una doble finalidad de los tributos: la fiscal y extrafiscal,¹⁴⁰ concordantemente el Art.6 del Código Orgánico Tributario, establece que “los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional [...]”.¹⁴¹ Constitucional y legalmente se contempla la posibilidad del empleo de los tributos para fines extrafiscales. El establecimiento de un tributo, como ya hemos reiterado, se encamina directamente a la realización de mandatos constitucionales con implicaciones *económicas, sociales, culturales, demográficas, etc.*

La doctrina tradicional del derecho tributario estableció la función recaudatoria como el *elemento fundamental del tributo*, como así lo sostenía

¹³⁸ Tomás López, *Medio Ambiente y Reforma Fiscal: una Propuesta Autonómica*, Editorial La Ley, 2010 p. 152.

¹³⁹ http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/37433/S1420714_es.pdf?sequence=1, visitado 14 de marzo de 2015.

¹⁴⁰ “La política fiscal tendrá como objetivos específicos: 1. El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos. 2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos, y subsidios adecuados. 3. La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.” Constitución de la República del Ecuador, Art. 285.

¹⁴¹ Código Orgánico Tributario, Art. 6.

Hensel.¹⁴² No obstante, esta exacción de recursos monetarios de las economías privadas en la que se concreta el tributo produce determinados efectos extrafiscales. Griozitti ya lo puso de manifiesto al considerar que el establecimiento de un tributo trae aparejada la producción de determinadas consecuencias extrafiscales.¹⁴³ En la misma línea Plazas Vega, establece que los tributos no son siempre de naturaleza financiera o fiscal, sino que en muchas ocasiones con éstos se “pretenden objetivos fiscales solo de manera secundaria, porque son establecidos por el legislador con el propósito de intervenir en la economía, más que de obtener recursos.”¹⁴⁴ El tributo se configura no solo como un mecanismo fundamental para el sostenimiento del gasto público, sino también como un instrumento de política económica o social.

Para merecer el calificativo de tributo extrafiscal, *debe cumplir ciertos requisitos en sus elementos estructurales*. Así, el hecho imponible, el sujeto pasivo, la base imponible, el tipo de gravamen, las exenciones totales o parciales, deben presentar una estructura lógica que atiendan al propósito extrafiscal de que se trate. Al respecto, Carolina Rozo¹⁴⁵ señala que la naturaleza extrafiscal del tributo debe estar presente en el hecho generador, la base gravable, el sujeto pasivo y la tarifa del tributo, y, por ello, el carácter de desincentivo de determinadas conductas.

¹⁴² Alberth Hensel, *Diritto tributario*, traducción de Dino Jarach, Milano, Dott A. Giuffré, 1956, citado por Carolina Rozo Gutiérrez, “Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano”, en *Foro: revista ecuatoriana de derecho*, No. 1, Universidad Andina Simón Bolívar/ Corporación Editora Nacional, 2003, p. 165.

¹⁴³ Griozitti, *principi dell'entrata extrafiscale*, citado por Carmelo Lozano Serrano, “La tributación ambiental en España”, Madrid, TECNOS S.A, 1999, p. 43.

¹⁴⁴ Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Bogotá, TEMIS S.A, 2005, p. 66, citado por Gabriela Valdivieso Ortega, “La desnaturalización de la tasa en Ecuador” trabajo investigativo, Tesis, Universidad Andina Simón Bolívar, 2010, p. 60.

¹⁴⁵ (C. Rozo Gutiérrez, *Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental...*, 170)

Como hemos dicho, los tributos extrafiscales pretenden alcanzar objetivos económicos, sociales y ambientales, de tal forma que la función fiscal o recaudatoria se convierte en secundaria, sin que por ello se desvirtúe su naturaleza tributaria. Al respecto, Simón Acosta recuerda que “en todos casos no se excluye el carácter principal de la finalidad recaudatoria del tributo, sino que esos otros fines, que son admisibles en el tributo, son siempre complementarios o secundarios en relación con la finalidad justificadora de la imposición.”¹⁴⁶ En este caso, la destinación del producto del impuesto a las finalidades ambientales no resulta imperativa, máxime cuando el objetivo recaudatorio es meramente subsidiario,¹⁴⁷ por cuanto la función financiera de los tributos cumple un papel residual en el caso de los impuestos con objetivos extrafiscales, la afectación de los recursos a la actividad que se pretende promover no es imperativa, pues el instrumento de promoción no es recaudatorio.

Casado Ollero afirma que “hoy es opinión pacíficamente compartida la de que la función fiscal y extrafiscal del tributo constituyen dos fenómenos imprescindibles que se presentan como las dos causas de una misma realidad impositiva,”¹⁴⁸ a tal punto que en los tributos extrafiscales no se consideran los principios contemplados con fines recaudatorios, así por ejemplo, el principio de capacidad contributiva. Al respecto, Lorenzo Gil Macías sostiene “los tributos ambientales no necesariamente han de ajustarse a lo prescrito por

¹⁴⁶ Simón Acosta E., *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Bolonia, Publicaciones del Real Colegio de España, 1985, p. 151.

¹⁴⁷ (C. Roza Gutiérrez, Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental..., 171)

¹⁴⁸ Gabriel Casado Ollero, “El sistema impositivo de las comunidades autónomas”, Publicaciones del Instituto de Desarrollo Regional, Universidad de Granada, 1981, pp. 79 y 80, citado por Cuervos, María de los Ángeles, Problemática Tributaria de la Protección Ambiental, en César Montaña, comp., *Temas Especiales de Derecho Económico*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2003, p. 13.

el principio de capacidad económica, por el carácter genérico que se atribuye a dicho principio como rector del sistema tributario, pero no necesariamente aplicable de forma imperativa a cada figura tributaria tomada de forma individual”.¹⁴⁹ En la misma línea Eusebio González menciona “por su naturaleza misma el principio de capacidad contributiva y progresividad como realizadores de justicia de los tributos resulta difícilmente extensible a los tributos extrafiscales, debiendo ser cubierta con los principios de igualdad y solidaridad como referentes.”¹⁵⁰ Como bien hace hincapié el autor, no se trata de un enfrentamiento entre los principios de solidaridad, igualdad y capacidad contributiva, *se trata de principios distintos, no de principios enfrentados*.

Por otro lado, Ferreiro Lapatza menciona que “[...] se permite al legislador establecer tributos con fines distintos al puramente recaudatorio, con fines en este preciso sentido, extrafiscales, *siempre que se respeten las exigencias mínimas del principio de capacidad*; que los fines queridos por el legislador sean amparados por la Constitución; que su consecución esté encomendada por ella al Estado y a los demás entes públicos”.¹⁵¹ En la tributación ambiental, Ángel Baena Aguilar menciona “el principio de la capacidad contributiva debe sustituirse por el principio quien contamina paga, por lo que la base imponible no debe ser la medida de la riqueza, sino la medida de la contaminación”, criterio que compartimos;¹⁵² así pues, la finalidad del tributo ambiental es, desde la perspectiva económica, internalizar la

¹⁴⁹ Lorenzo Gil Macías, *Fiscalidad Ambiental*, España, Curso Académico, 2011-2012, p.12.

¹⁵⁰ Eusebio González García, *Los Tributos Extrafiscales en el Derecho Español*, Madrid, LA LEY, 1996, p.615.

¹⁵¹ José Ferreiro Lapatza, *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*, citado por Carolina Roza Gutiérrez, “Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano”, en Foro: revista ecuatoriana de derecho, No. 1, Universidad Andina Simón Bolívar/ Corporación Editora Nacional, 2003, p. 174.

¹⁵² Ángel Baena Aguilar, “La protección tributaria del medio ambiente en España”, en Pedro Herrera Molina, coordinador, *La protección fiscal del medio ambiente*, Madrid, Marcial Pons, 2002, p. 197.

externalidad, que el contaminador asuma su costo ambiental, de tal manera que sea lo suficientemente disuasivo como para desestimular la realización de conductas atentatorias al medio ambiente, y, a la vez alentar o incentivar conductas de protección al medio ambiente tomada desde un parámetro no monetario.¹⁵³

Conforme lo mencionado la doctrina es consciente del hecho de que el establecimiento de todo tributo produce, de por sí, independientemente de cual sea su finalidad, efectos económicos y sociales, más aún cuando la extrafiscalidad se presenta hoy en día como una realidad de notable dimensión en las legislaciones modernas. Nuestra Constitución reconoce conforme el Art.285 los fines extrafiscales de los tributos. Por lo tanto, la discusión ya no gira en torno a la justificación constitucional y legal de los tributos con fines extrafiscales, al contrario se circunscribe a la definición de los límites a los que deben estar sometidos, este límite se presenta, por ejemplo, de las competencias exclusivas de crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras en materia ambiental facultad conferida a los gobiernos autónomos descentralizados en sus respectivos territorios.

Concordamos que los tributos son enunciaciones emanadas del poder legislativo, contemplados en los artículos 301, 120 Num. 7 y 264 Num. 5, de la Constitución, igualmente el Art. 4 del Código Orgánico Tributario menciona que están sujetos a reserva de ley los siguientes elementos del tributo: “[...] el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones, los reclamos, recursos y demás

¹⁵³ (Á. Baena Aguilar, *La protección tributaria del medio ambiente en España...*,189)

materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.”Al respecto, Simón Acosta menciona “El principio de reserva de ley no es solamente un principio de inexcusable observancia por la Administración, sino que es de inexcusable observancia por el Legislador ordinario, característica que solo puede predicarse del mismo si es la propia Constitución la que lo establece y desarrolla.” La reserva de ley supone entonces que debe establecerse en ley el contenido esencial de la materia reservada, específicamente en lo que a materia tributaria se refiere la creación, modificación, exención o supresión del tributo y la regulación de sus elementos esenciales.

En lo atinente con el principio Reserva de Ley conforme el Art. 132 de nuestra Constitución se requerirá de ley para “Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados.” Consecuentemente mediante ley aprobada por la Asamblea Nacional pueden imponerse legítimamente los tributos,¹⁵⁴ en lo atinente con los gobiernos autónomos descentralizados mediante actos normativos y ordenanzas¹⁵⁵ faculta la creación, modificación y supresión de tributos seccionales. La doctrina más importante en la materia, en forma generalizada, ha señalado que la potestad tributaria es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado ni cedido se precautela la seguridad jurídica, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe

¹⁵⁴ “Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”. Art. 301 Constitución de la República del Ecuador.

¹⁵⁵ “Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras.” Art. 264 numeral 5 Constitución de la República del Ecuador.

establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido.

Tenemos un caso de inobservancia del principio Reserva de Ley, la Corte Constitucional para el Período de Transición en Sentencia No.003-09-SIN-CC, decidió declarar la inconstitucionalidad por el fondo y en su totalidad de la Ordenanza No. 0154, publicada en el Registro Oficial No. 154 de 28 de noviembre de 2005¹⁵⁶ las razones para su declaratoria fue la delegación tributaria mediante contratos de concesión y la carencia del principio de legalidad y reserva de ley.

Los principios de legalidad y reserva de ley antes referidos son esenciales en el fondo para materializar la exigencia de representación popular, garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos respecto de sus obligaciones y representar la importancia de un diseño coherente en la política fiscal del Estado. La Corte Constitucional de Colombia en la Sentencia C-449/2015 estableció que todo tributo requiere de una ley previa que lo establezca y sea expedida por la asamblea o los concejos, no se predica solamente de los impuestos, sino que es exigible respecto de cualquier tributo o contribución “sentido amplio”, aunque de la naturaleza del gravamen depende el rigor con el que la ley debe señalar sus componentes; no sólo el legislador sino también las asambleas y los concejos están facultados para fijar los elementos constitutivos del tributo.

2.2.2.1 Impuestos ambientales

¹⁵⁶ Corte Constitucional para el Período de Transición, Sentencia No. 003-09-SIN-CC, p, 60.

La Comisión Europea, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE y la Agencia Internacional de la Energía IEA han definido los impuestos ambientales como “aquellos cuya base imponible consiste en una unidad física o similar de algún material que tiene un probado impacto negativo, comprobado y específico sobre el medioambiente”.¹⁵⁷ Difiere de la concepción tradicional del impuesto, entendido como tributo contributivo por excelencia, fundamentado en el principio de capacidad económica del contribuyente. Mientras que los impuestos ambientales tienen una función preventiva y de reparto de los costes ambientales.

Por su parte, el profesor Andrea Amatucci,¹⁵⁸ menciona que es posible gravar cuatro categorías de hechos imponibles: 1. Los que gravan la explotación de los recursos naturales, en aras de desincentivar su uso o por lo menos, limitándolo. 2. Los que gravan el ciclo productivo, con el propósito de incentivar tecnologías menos contaminantes. 3. Los que someten a tributación la transformación de materia virgen en mercancía. 4. Los que describen, como hecho imponible, la producción e intercambio de bienes. El autor antes citado promueve el impuesto incentivo, enfocado directamente en cambiar el comportamiento de los productores y/o consumidores. El efecto incentivo, estimula el cambio de comportamiento en la dirección de recursos más ecoeficientes.

¹⁵⁷ EUROSTAT “Environmentaltaxes- A statistical guide EuropeanCommunities”, 2001, citado por Gemma Patón García, *Una apuesta por el establecimiento de impuestos verdes en países emergentes y en desarrollo*, Quito, Fundación Friedrich Ebert, FES-ILDIS, 2012, p.7.

¹⁵⁸ (Andrea Amatucci y Eusebio González, El concepto de tributo, 8)

Por otra parte, Domingo Jiménez¹⁵⁹ señala que los impuestos incentivos aumentan la recaudación, que pueden utilizarse para mejorar el gasto en medio ambiente como instrumento que persigue generar incentivo a comportamiento más respetuosos con el medio ambiente y/o para reducir los impuestos sobre el trabajo, el capital y el ahorro. De ahí, que los impuestos de carácter incentivador pueden ser idóneos como instrumentos de política especialmente eficaces para abordar las prioridades ambientales actuales a partir de fuentes de contaminación *difusas* como las emisiones del transporte.

Como bien hemos sostenido los impuestos ambientales en esencia no se configuran contribuciones obligatorias para el Estado, lleva incurso acciones proteccionistas del medioambiente subsidiariamente recauda ingresos destinados para el sostenimiento de políticas conservacionistas, sin olvidarnos que en su configuración debe considerarse principios fundamentales como son el principio quien contamina paga relacionado con el consumo o disfrute de bienes ambientales, y el principio de capacidad contributiva para el reparto justo de las cargas como bien sustenta el tratadista Sánchez Pedroche¹⁶⁰ ambos no son antagónicos, pues transitan por el carril del principio de la “solidaridad generacional e intergeneracional”.

Con las enunciaciones descritas resulta imperante establecer bajo que modalidad fueron establecidos los impuestos ambientales motivo de estudio, son directos, es decir, creados en base de la capacidad contributiva de renta o riqueza del contribuyente, o fueron tomados en consideración mediciones a través del consumo, ante la duda presentada mientras

¹⁵⁹ Domingo Jiménez Beltrán, “Environmentalissuereport”, No.1, Themes, Industry, Publish date, 1999, citado por Daniel YacoltaEstares, *Conceptos básicos de la Fiscalidad Ambiental*, en Doctrina y Casuística de Derecho Tributario Perú, Editora y Librería Jurídica Grijley, 2010, p. 813.

¹⁶⁰ Sánchez Pedroche J, “La tributación medioambiental, ¿Solo un tema de moda?”, en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública No. 242, 1996, pág. 844.

analicemos los elementos del tributo llegaremos a la convicción su estructura de creación.

En esta parte es pertinente analizar los impuestos ambientales que entraron en vigencia en el Ecuador a partir de la publicación de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado y establecer los elementos esenciales de estos impuestos como: la determinación de la base imponible, los sujetos pasivos que soportan la carga impositiva, la cuantía de tributo, sujeto activo, entre otros.

Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular (IACV), el artículo innumerado de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado establece que el IACV grava la contaminación del ambiente producida por el uso de vehículos motorizados de transporte terrestre. Para configurar el impuesto se tomó en consideración que mientras más grande es el motor más combustible consume, en consecuencia, emite mayor cantidad de gases contaminantes; y, se asumió también que las tecnologías más antiguas son menos eficientes en el consumo de combustible.

Para configurar un impuesto debe contarse con dos elementos esenciales:

a) sujeto activo, el Código Tributario Art. 23 menciona de forma general el sujeto activo es el ente acreedor del tributo, al tratarse de un impuesto que rige en el territorio ecuatoriano el Servicio de Rentas Internas será la entidad encargada de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.

b) hecho generador, al respecto, el profesor Lago Montero menciona “el hecho imponible debe ser un hecho de la realidad social demostrativo de una

conducta o situación merecedora de corrección o desincentivo,”¹⁶¹ es decir, la existencia de vínculos entre el impuesto elegido y el problema ambiental que se requiere combatir. En este caso, el hecho generador del impuesto es la contaminación ambiental producida por los vehículos motorizados de transporte terrestre; en lo atinente con la estimación de la base imponible, señalamos que existen dos métodos: el directo e indirecto. Las mediciones directas de emisiones de dióxido de carbono emitidas por vehículos de motor resultan bastante complejas por la falta sistemas de medición, mientras que el método indirecto se sustenta en estimaciones subjetivas, la metodología de estimación utilizada corresponde al cilindraje del vehículo.

c) la condición de sujeto pasivo se asigna a las personas naturales, sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, que sean propietarios de vehículos motorizados de transporte terrestre.

La normativa no hace referencia sobre los tipos de combustibles y el volumen de emisión que emanan los vehículos, configurándose como un impuesto directo que recae sobre el patrimonio del agente contaminante. Al respecto, Ángel Baena Aguilar¹⁶² menciona que los impuestos que recaen sobre la renta o el patrimonio son los menos apropiados al fin ecológico, los índices de renta y patrimonio son demasiado objetivos para evaluar el daño ambiental causado por los titulares. Por lo tanto, debe guardar coherencia con el principio *quien contamina paga*, la base imponible no debe ser la medida de la riqueza, sino gravar conforme al volumen de las emisiones.

¹⁶¹ (Lago Montero, El poder Tributario de las Comunidades Autónomas,121)

¹⁶² Ángel Baena Aguilar, La Protección Tributaria del Medio Ambiente en España, en Ana Yábar Sterling, directora, *La Protección Fiscal del Medio Ambiente. Aspectos Económicos y Jurídicos*, Madrid, Marcial Pons, 2002, p.201.

d) en cuanto a la tarifa, la base imponible del impuesto ambiental a la contaminación vehicular está determinada mediante estimación objetiva por dos factores: cilindraje de los automóviles y motocicletas; y, como factor de ajuste el nivel potencial de contaminación ambiental por los años de antigüedad del vehículo, así tenemos, tarifas altas para los vehículos de mayor cilindraje y años de fabricación. No se considera para el cálculo el tipo de combustible, kilómetros recorridos, o la combustión que ocasionen por el consumo de combustible. En derecho comparado, hemos observado que en Alemania la base imponible de los tributos que pagan anualmente los vehículos de motor depende del cilindraje, de los caballos de potencia, y de las emisiones de gases a la atmósfera, las tarifas contemplan tipos más elevados para los vehículos equipados con motores diésel que para los de gasolina, lo que implica que la base imponible deberá cuantificarse a partir de un parámetro constituido por la cantidad de contaminante emitido.¹⁶³ Sin embargo, el impuesto contempla una exoneración para los primeros 1500 centímetros cúbicos, de tal forma que una vez que se determina el tramo de cilindraje y la tarifa específica, ésta se multiplica por el número de centímetros cúbicos, después de restarle los 1500 c.c. exentos.¹⁶⁴

No obstante, hemos de manifestar que la contaminación que genera el parque automotor puede ser objeto del pago de un impuesto para provocar de esta manera una reducción en los niveles de contaminación; sin embargo, no es la única alternativa para la aplicación de la política ambiental. Existen otros instrumentos por ejemplo: fomentar la investigación para el desarrollo de

¹⁶³ http://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/20710/1/FISCALIDAD_AMBIENTAL.pdf, visitado 2 de septiembre de 2014

¹⁶⁴ http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/37433/S1420714_es.pdf?sequence=1, visitado 14 de marzo de 2015

nuevas tecnologías para el transporte, esto incluiría nuevos modelos de vehículos como es el caso de los vehículos híbridos para sustituir progresivamente la utilización de combustibles o a su vez mejorar su calidad. Quizá un punto bastante álgido son los subsidios a los combustibles. Ecuador invierte US\$ 3.827 millones anuales (diésel, gasolina, gas licuado de petróleo - GLP-), el diésel recibe subsidio del 70% del precio.¹⁶⁵ En la Unión Europea el diésel tiene gravámenes superiores al resto de combustibles, es decir, a través de los costos se busca alternativas al consumo de combustibles fósiles. En nuestro país, mientras no se regule los subsidios seguirá el consumo de combustibles y adquisición de vehículos.

Consideramos que el impuesto está configurado bajo los siguientes parámetros: por un lado, pretende incentivar que los contribuyentes renueven el parque automotor pero que al hacerlo, opte por vehículos de menor cilindraje (menor consumo de combustible por kilómetro recorrido), así como también, la adquisición de vehículos que no superen los cinco años de fabricación. Por otro lado, uno de los objetivos del impuesto consiste en restringir la adquisición de vehículos de mayor cilindraje porque se considera de manera subjetiva que estos producen en mayor porcentaje gases de efecto invernadero, al respecto el maestro Pérez de Ayala, señala que en la fabricación de bienes contaminantes, el responsable jurídico de que se produzca ese deterioro ambiental es el consumidor¹⁶⁶, si bien la fabricación ya erosionó el medio ambiente, a través de la cuota tributaria el consumidor intervendrá disminuyendo el consumo. El tercer parámetro, los ingresos

¹⁶⁵ <http://www.telegrafo.com.ec/economia/item/estado-gasta-3-827-millones-en-subsidios-para-los-combustibles.html>, visitado 04 de septiembre de 2014.

¹⁶⁶ José Luis Pérez de Ayala "La traslación jurídica de la cuota de los impuestos ambientales", Revista Noticias de la Unión Europea No. 122, 1995, pág. 98.

recaudados por el fisco son destinados en parte al erario público y otra parte vinculado con la mejora de la calidad del combustible.¹⁶⁷ Sobre este particular, BokoboMoiche menciona que “no es necesario la creación ex novo de impuestos expresamente ecológicos para conseguir fines de protección del medio ambiente. La meta es gravar consumos masivos contrarios al medio ambiente, fomentar las investigaciones en tecnología no dañina.”¹⁶⁸

Consideramos que el IACV no cumple con los objetivos extrafiscales pretendidos, por cuanto se considera un impuesto ambiental el que propende cambios de conducta de los consumidores, evidentemente los resultados no se deben reflejar en los índices de recaudación, para el ejercicio fiscal 2012 se recaudó por concepto de impuesto ambiental USD 95,77 millones de dólares que representa el 0,9% del total de la recaudación tributaria bruta nacional. En las tres principales ciudades del Ecuador se recaudó el 43,39%: 24,0% en Quito, 14,65% en Guayaquil y 4,74% en Cuenca,¹⁶⁹ para el ejercicio fiscal 2014 este impuesto generó USD 115 millones de dólares, y ha presentado un crecimiento del 18% desde que empezó a cobrarse en el 2012.¹⁷⁰ La concepción del impuesto está enfocado hacia la recaudación de impuestos, especialmente si tomamos en consideración las metas

¹⁶⁷ Hasta abril de 2012 se mejoró el octanaje de las gasolinas, de modo que la gasolina Extra elevó su calidad de 81 a 87 octanos, y la gasolina Súper pasó de 90 a 92 octanos. Además, se redujo el contenido de azufre a 650 partes por millón (ppm), tanto en la gasolina Extra como en la Súper. El costo de este mejoramiento fue de US\$ 160 millones provenientes de la Reforma Tributaria Verde y no implicó el incremento de los precios para el consumidor de las gasolinas. Asimismo, se dispuso que el Diésel Premium, de mejor calidad, se distribuya y comercialice en todo el país. La ampliación de la cobertura del abastecimiento del Diésel Premium costó alrededor de US\$ 50 millones. http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/37433/S1420714_es.pdf?sequence=1, visitado 14 de marzo de 2015.

¹⁶⁸ (S. BokoboMoiche, Gravámenes e Incentivos Fiscales...,89)

¹⁶⁹ www.oecd.org/tax/tax-global/Session-3-Ecuador.pdf

¹⁷⁰ <http://www.elcomercio.com/actualidad/impuesto-contaminacion-vehiculos-pagos-cilindraje.html>.

recaudatorias para los ejercicios fiscales establecidos por el Servicio de Rentas Internas únicamente se fijan metas recaudatorias, mas no ambientales.

El impuesto no alcanzó objetivos planteados no se considera ambiental sino más bien impuesto directo sobre la propiedad, al consumidor no le interesa el medio ambiente al momento de adquirir un vehículo le motiva el precio, kilometraje, año de fabricación y marca de vehículo, la sociedad ecuatoriana no reacciona ante la problemática ambiental por lo que el Estado deberá instrumentar políticas de acompañamiento, en resumen, la responsabilidad ambiental debería compartirse, entre los fabricantes, consumidores y poder público.

Impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables. Este impuesto está concebido como un reembolso total del valor para quienes dispongan correctamente del residuo, devuelvan las botellas a sus productores o las lleven a los centros de acopio autorizados, de tal forma que se asegure que éstas serán recicladas, el impuesto fue configurado conforme los siguientes objetivos: i) modificar el comportamiento de la sociedad, sustituyendo el uso de los envases desechables por envases retornables; ii) concientizar a la población sobre los beneficios ambientales y sociales del re-uso y reducción del consumo de botellas plásticas; iii) reducir el uso excesivo de botellas plásticas, que contaminan los mares, calles y áreas verdes.¹⁷¹

Los elementos que lo conforman son:

a) El sujeto activo, es el Estado y es administrado a través del Servicio de Rentas Internas.

¹⁷¹ http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/37433/S1420714_es.pdf?sequence=1, visitado el 14 de marzo de 2015.

b) Los sujetos pasivos son los embotelladores de bebidas contenidas en botellas plásticas gravadas, los importadores de bebidas contenidas en botellas plásticas. Están exentos el embotellamiento de productos lácteos y medicamentos en botellas de plástico no retornables.

c) El hecho generador del impuesto es embotellar bebidas en botellas plásticas no retornables utilizadas para contener bebidas alcohólicas, no alcohólicas, gaseosas, no gaseosas y agua. En el caso de bebidas importadas, el hecho generador será su desaduanización. El impuesto fue creado con la finalidad de disminuir la contaminación ambiental y estimular el proceso de reciclaje, no tiene como finalidad la recaudación, toda vez que la tarifa es compensada a quien devuelva el envase.

Dentro de las exoneraciones que se establecen en este impuesto se encuentra el embotellamiento de productos lácteos y medicamentos en botellas de plástico no retornable. Si bien, con el impuesto se incentiva el reciclaje de botellas plásticas, conjuntamente debe contarse con centros de acopio, así como también con centros de tratamiento de botellas plásticas, llegará un momento en que colapsen los centros de acopio a menos que todo lo reciclado tenga otras fuentes de utilización o tratamiento adecuado, por ejemplo Alemania tiene un sistema de responsabilidad del fabricante, donde el productor es responsable de los costos de disposición del embalaje.

d) En cuanto a la tarifa, por cada botella plástica se aplica la tarifa de hasta (0,02 USD). Esta tarifa se traslada al consumidor final conforme el principio quien contamina paga, en esta parte no solamente el consumidor debería cancelar el impuesto sino también el productor al ser responsable de la contaminación, el consumidor puede recuperar la tarifa pagada si entrega

las botellas objeto de gravamen a los embotelladores, importadores, recicladores y centros de acopio quienes tienen la obligación de devolver el impuesto pagado; sin embargo, la persona que se beneficia de la devolución no es necesariamente el mismo sujeto sino que puede ser un tercero que recolecte y retorne las botellas plásticas a los respectivos centros de acopio.

Claramente se estimula el proceso de reciclaje según menciona María Dolores Almeida,¹⁷² con la aplicación del impuesto redimible, las embotelladoras implementaron mecanismos y puntos de canje en las principales ciudades del país. Con el reciclaje del PET se han conformado 16 centros de acopio y 10 empresas recicladoras a nivel nacional, que ahora transforman el desecho de PET en materia prima para ingresar a nuevos procesos productivos.

En lo atinente, con la recaudación del Impuesto Redimible Botellas Plásticas durante el ejercicio fiscal 2012 fue de US\$ 14,87 millones de dólares, que representa menos del 0,13% del total de la recaudación tributaria nacional, y el monto devuelto alcanzó los USD 8,68 millones de dólares 58% de lo recaudado por este impuesto. En el 2011, el reciclaje del plástico PET en el Ecuador era de aproximadamente el 39%; después de la aplicación del impuesto redimible el reciclaje ha aumentado al 80% de las botellas PET producidas.¹⁷³

Desde nuestra perspectiva, se ha cumplido en parte con los objetivos para los cuales fue creado el mencionado impuesto, pues por una parte, existe el incentivo por recoger botellas y llevarlos a centros de acopio. Sin embargo, la finalidad de los impuestos ambientales es cambiar la conducta

¹⁷²http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/37433/S1420714_es.pdf?sequence=1, visitado 14 de marzo de 2015.

¹⁷³<http://www.sri.gob.ec/web/guest/249>

del consumidor de tal manera que se reduzca el consumo, y no existe cambios de conducta. En el Impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables predomina la objetividad, si consideramos que al recaer sobre bienes de consumo masivo tiene efectos regresivos, en tanto que a sectores de menores ingresos les afecta de manera tal que inciden proporcionalmente en mayor medida, a menores ingresos la propensión marginal a consumir es mayor, pues el impuesto grava sus efectos sobre el consumo, ahora bien el impuesto de (0,02 USD) se aplica en la última etapa, es decir, en la etapa de las ventas a consumidores finales, debería existir responsabilidad compartida con los fabricantes y consumidores si consideramos que en la forma y los materiales utilizados de bienes contaminantes es lo determinante, no el consumo, en definitiva, el impuesto verde para considerarse como tal y establecer cambios debería bajar los porcentajes de recolección hasta llegar a mínimos.

2.2.2.2 Tasas ambientales

Nuestra legislación carece de disposiciones referentes a las tasas ecológicas a nivel nacional, como distrital, provincial y municipal. No obstante, en algunos casos la normativa municipal hace referencia al cuidado del medioambiente a través de servicios prestados por los gobiernos de los distritos metropolitanos y gobiernos autónomos descentralizados municipales¹⁷⁴ solventados por tasas y contribuciones especiales, sin que ello importe la existencia de tributos medioambientales.

¹⁷⁴“Las tasas serán reguladas mediante ordenanzas, cuya iniciativa es privativa del alcalde municipal o metropolitano, tramitada y aprobada por el respectivo concejo, para la prestación de los siguientes servicios: a) Aprobación de planos e inspección de construcciones; b) Rastro; c) Agua potable; d) Recolección de basura y aseo público; e) Control de alimentos; f) Habilitación y control de

Tenemos algunos servicios prestados que generan las correspondientes tasas:

Tasas por servicios de recolección de residuos: la competencia corresponde a los gobiernos autónomos descentralizados municipales. Al respecto, el servicio de recolección de basura y aseo público es prestado por todos los gobiernos autónomos descentralizados municipales en sus respectivos territorios, la exigibilidad de la tasa es mensual y es cobrada a través de las planillas de consumo de energía eléctrica;¹⁷⁵ igualmente se han implementado tasas con enfoque proteccionista del medio ambiente, así tenemos por ejemplo; tasas para la prevención y control de la contaminación por desechos industriales, agroindustriales, de servicios y otros de carácter tóxico y peligroso generados por fuentes;¹⁷⁶ tasas para la prevención y control de la contaminación por desechos industriales, de servicios, florícolas y otros de carácter peligroso generados por fuentes fijas.¹⁷⁷

Ángel Baena Aguilar¹⁷⁸ menciona que la tasa se mostraría procedente cuando la prestación patrimonial persiguiera una mera internalización de costes, dar cobertura financiera a los servicios públicos esenciales y mínimos

establecimientos comerciales e industriales; g) Servicios administrativos; h) Alcantarillado y canalización; i) otros servicios de cualquier naturaleza.” Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, Art. 568.

¹⁷⁵ 221 gobiernos autónomos descentralizados municipales, prestan el servicio de recolección de residuos.

¹⁷⁶ Registro Oficial Nº 661, 12 de septiembre de 2002, págs. 31-40; Ibarra, Registro Oficial Nº 640, 14 de agosto de 2002, pp. 32-40; Montecristi, Registro Oficial Nº 57, 8 de abril de 2003, págs. 31-40; Otavalo, Registro Oficial Nº 655, 4 septiembre 2002, pp. 28 a la 37; Pelileo, Registro Oficial Nº 730, 23 de Diciembre de 2002, pp. 29-38; Pedro Moncayo, Registro Oficial Nº 68, 24 de abril de 2003, pp. 25-34; Portoviejo, Registro Oficial Nº 728, 19 de diciembre de 2002, pp. 29-38; Salcedo, Registro Oficial Nº 335, 14 de mayo de 2004, pp. 25-34; Espejo, Registro Oficial Nº 262, 3 de mayo de 2006, pp. 29-39.

¹⁷⁷ Registro Oficial Nº 441, 13 de octubre de 2004, pp.39-46.

¹⁷⁸ Ángel Baena Aguilar, “La Protección Tributaria del Medio Ambiente en España”, en Ana Yábar Sterling, directora, *La Protección Fiscal del Medio Ambiente, Aspectos económicos y jurídicos*, Madrid, Marcial Pons, 2002, p. 229.

destinados a gestionar la contaminación. ¿Acaso las tasas con fines extrafiscales no están sujetas a todos los elementos que configuran la tasa con fines fiscales?, de este particular el profesor Tulio Rosembuj¹⁷⁹ y García Frías¹⁸⁰ establecen que la tasa con fines extrafiscales no cumple con el principio de equivalencia y, consecuentemente, la introducción de los fines extrafiscales en las tasas distorsionan los criterios normales de medición. Nos inclinamos por considerar que, dadas sus características especiales, la mejora e innovación tecnológica debe formar parte del costo del servicio.

Es cierto que por lo explicado, no se respetará a rajatabla el principio de equivalencia imperante en la tasa, pero en este sentido estimamos que la morigeración de la influencia de dicho principio en la tasa ecológica halla su respaldo en la grave y urgente situación medioambiental y ello justifica la modificación o alejamiento en su caso de los postulados básicos aplicables a la generalidad de tributos de la misma categoría.

El profesor Pedro Herrera Molina¹⁸¹ menciona que la cuantificación de la tasa responde al principio de equivalencia, no obstante, puede incorporar una finalidad extrafiscal toda vez que el “principio quien contamina, paga” sobre el Derecho tributario viene a coincidir con el principio de equivalencia propio de las tasas. De la tasa han de tenerse en cuenta no solo los costos inmediatos para la administración, sino los costes externos ocasionados por la actividad contaminante. En la misma línea el profesor Cesar Galarza¹⁸² considera predominante propiciar el apartamiento del principio de equivalencia en la

¹⁷⁹Tulio Rosembuj, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Madrid, Marcial Pons, 1995, p.208.

¹⁸⁰A. García Frías, “Los fines extrafiscales en las tasas”, en *tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Madrid, Marcial Pons, 1991, p.180.

¹⁸¹Pedro Herrera Molina, “Elementos cuantitativos”, en Ana Yábar Sterling, directora, *La Protección Fiscal del Medio Ambiente, Aspectos económicos y jurídicos*, Madrid, Marcial Pons, 2002, p. 269.

¹⁸²(César Galarza, *Tasas y precios públicos como medidas de protección al medio ambiente...*,843)

fijación del costo de las tasas relacionados con la protección del medio ambiente, remplazándolo por una suerte de principio del beneficio a la comunidad, con orientación proteccionista, donde el beneficio no estaría orientado exclusivamente al destinatario del servicio. Siguiendo la línea de razonamiento del párrafo anterior, con la que concordamos, la tradicional tasa por recogida de basura, puede ver reforzado su carácter ambiental si se introduce en su cuantificación el coste de reciclaje y tratamiento eficiente de los residuos, para introducir un cierto incentivo que aplicarían especialmente los gobiernos autónomos descentralizados municipales, por citar un ejemplo.

2.2.2.3 Contribuciones especiales ambientales

La legislación española considera a las contribuciones especiales como “los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.”¹⁸³ El objeto-fin¹⁸⁴ de la contribución especial de mejoras no es otra que financiar el coste de la ejecución de la obra o del establecimiento o ampliación del servicio público.

Al respecto, el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización en su Art. 577 regula las obras y servicios atribuibles a las contribuciones especiales de mejora¹⁸⁵ pudiendo incluirse obras públicas que

¹⁸³ Art. 2 literal b) de la Ley General Tributaria Española.

¹⁸⁴ “considerado aquella parte de la riqueza acotada por las normas que delimitan el hecho imponible de cada tributo y que aparece definido por el conjunto de circunstancias descritas por las normas, económicamente se definido como fuente del impuesto.” FerreriroLapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid, Marcial Pons, 1996, p.358.

¹⁸⁵ “ Contribuciones especiales de mejoras por: a) Apertura, pavimentación, ensanche y construcción de vías de toda clase; b) Repavimentación urbana; c) Aceras y cercas; d) Obras de alcantarillado; e) Construcción y ampliación de obras y sistemas de agua potable; f) Desecación de pantanos y relleno de

tengan fines de protección ambiental. El Art. 569 del citado cuerpo legal define como objeto material del tributo “el beneficio real o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles urbanas por la construcción de cualquier obra pública. Esta norma circunscribe el ámbito de las contribuciones especiales a las mejoras que se producen en los bienes inmuebles, concepción que se mantuvo en la doctrina clásica con exponentes como Einaudi,¹⁸⁶Ingrosso,¹⁸⁷ De Juano.¹⁸⁸

Por su parte, Giannini estima que las contribuciones especiales no siempre serán constituidas con la denominación de mejora, “la contribución especial es un tributo debido por quienes encontrándose en una específica situación experimentan una particular ventaja económica en razón del desarrollo de una actividad administrativa, [...], o bien por quienes como consecuencia de las cosas que tienen o de la práctica de una industria, de un comercio o de otra actividad inducen un gasto del ente público.”¹⁸⁹ Mientras que el profesor Chico de la Cámara sostiene que en las contribuciones especiales de mejora medioambientales, el objeto material del hecho imponible puede descomponerse en dos elementos que deben darse conjuntamente para el nacimiento del tributo: “la realización de una obra pública o el establecimiento o ampliación de un servicio público, y la obtención por el sujeto

quebradas; g) Plazas, parques y jardines; y, h) Otras obras que las municipalidades o distritos metropolitanos determinen mediante ordenanza, previo el dictamen legal pertinente.”

¹⁸⁶ “considera que es una compensación pagada con carácter obligatorio al ente público, con ocasión de una obra llevada a cabo por él con fines de utilidad pública, pero que conlleva también ventajas especiales a los particulares propietarios de bienes inmuebles.” Einaudi, *Principios de Hacienda Pública*, 6ta. Ed., Edit. Aguilar, Madrid, 1962, pg.72.

¹⁸⁷ “considera como una prestación obligatoria impuesta por la ley a cargo de ciertos sujetos, teniéndose en cuenta la particular utilidad diferenciada que beneficia a los mismos por ser propietarios.” Ingrosso, G, *Contribuzione el Sistema Tributario Italiano*, Napoli, Jovene, 1964, p. 45.

¹⁸⁸ De Juano, *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Tomo II., 2 ed., Edit. Molachino, Rosario, 1971, p. 679.

¹⁸⁹ Giannini, A.D., *Istituzioni di Diritto Tributario*, 9 ed., Edit. Giuffré, Milano, 1972, p. 58.

o grupo de individuos de un beneficio divisible e indivisible. Este beneficio, que ha de ser además real, cierto y objetable.”¹⁹⁰ Las dos últimas concepciones tienen una connotación amplia, no simplemente hacen referencia al beneficio que recibe el particular a consecuencia de una obra, sino a la prestación de un servicio público que afecte al interés común.

Por otro lado, la doctrina ha venido acuñando en materia ambiental la denominación de *contribución especial negativa*, en este sentido, el sujeto que realiza una actuación antiecológica, deberá contraponer el beneficio que para él supone las actuaciones permisivas de degradación ambiental, el peligro o riesgo de daño para todos los demás.¹⁹¹ Las contribuciones especiales negativas traen consigo la actividad del ente público que internalizará los costes de la prevención o reparación del daño ecológico entre los agentes contaminantes, lo que la doctrina italiana ha denominado “canon de indemnización,”¹⁹² así, el coste de ejecución de una obra para restaurar la calidad de las aguas de un río a consecuencia de los residuos tóxicos que vierte una industria podrían repercutirse entre todas las personas responsables o potencialmente responsables. En estos casos el sistema jurídico español los ha catalogado como contribución por gastos especiales del ente público, por cuanto interviene la administración para corregir los problemas ambientales

¹⁹⁰ Pablo Chico de la Cámara, “Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración constitucional de las contribuciones especiales medioambientales”, en Ana Yábar Sterling, directora, *La Protección Fiscal del Medio Ambiente. Aspectos Económicos y Jurídicos*, Madrid, Marcial Pons, 2002, p. 262.

¹⁹¹ Tulio Rosembuj, “Los tributos y la protección del medio ambiente”, Madrid, Marcial Pons, 1995, p.205.

¹⁹² “Aquella prestación pecuniaria que está obligado a sufragar el agente contaminante para contribuir a financiar el coste de la ejecución de la obra que se realiza para proteger el entorno natural del acto contaminante.” G. Muraro, “Usi alternativi di glistrumentieconomici e problema di armonizzazione internazionale nella política ambientale”, citado por Pablo Chico de la Cámara, “Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración constitucional de las contribuciones especiales medioambientales”, en Ana Yábar Sterling, directora, *La Protección Fiscal del Medio Ambiente. Aspectos Económicos y Jurídicos*, Madrid, Marcial Pons, 2002, p. 242.

conforme el principio “quien contamina, paga”, pero si el coste de la obra no tiene efectos de corrección ambiental a criterio de Chico de la Cámara estaremos ante una contribución de mejora.¹⁹³

Si bien las contribuciones especiales ambientales tienen su razón de ser cuando se trate de internalizar los costes producidos en la corrección de los pasivos ambientales, concordamos con el tratadista Chico de la Cámara en que en las contribuciones especiales debe existir un beneficio particular para el sujeto pasivo, este beneficio en la realización de la obra pública genera un beneficio divisible e individualizado sobre cierto número de sujetos. El beneficio que debe producirse al sujeto pasivo para la exigencia de la contribución debe ser real, concreto, actual y objetivable pues en caso contrario el ente público debería costear la ejecución de la obra a través de los impuestos.

Consideramos como viable la incrementación de contribuciones especiales con fines extrafiscales, especialmente con los gastos de inversión, de infraestructura especialmente en colectores y depuradores de aguas residuales, mientras que la tasa se cobraría para financiar gastos de funcionamiento del servicio ¿Quién debería costear por la infraestructura?, entendemos que conforme al principio “quien contamina, paga”, la infraestructura debería ser cubierta por los agentes contaminantes.

2.3 Las contribuciones parafiscales

Existe otro tipo de gravámenes obligatorios que no afectan a todos los ciudadanos sino únicamente a un grupo social o económico determinado, los ingresos percibidos tienen un destino específico, pues deben ser utilizados

¹⁹³ (P. Chico de la Cámara, Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración constitucional..., 266)

para el beneficio de los contribuyentes que soportan el gravamen. Estas contribuciones parafiscales tienen diferentes nominaciones: tarifas, aranceles, cuotas, derechos, entre otros. Nuestra Constitución confiere potestad tributaria a la función legislativa para establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos, mientras que los gobiernos autónomos descentralizados municipales y los distritos metropolitanos tienen potestad tributaria en lo concerniente con las tasas y contribuciones especiales, nada dice, con lo referente a las contribuciones parafiscales.

Los profesores José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González¹⁹⁴ mencionan que los ingresos parafiscales revisten diversas características porque: unos se cobran como contraprestación por ciertos servicios; otros se recaudan cuando media una actividad del órgano que de alguna manera afecta al obligado; y, finalmente, otros se exigen por la realización de actos o hechos en los que para nada interviene el organismo en cuestión. Concluyen los autores que referirse a exacciones parafiscales es equivalente a decir tributos parafiscales.

La doctrina utiliza la acepción parafiscal, en muchos sentidos. Algunos autores, entre ellos los profesores De la Garza y Valdés Costa niegan totalmente su naturaleza tributaria; y, otros como Sainz de Bujanda,¹⁹⁵ en la misma línea Pérez Royo¹⁹⁶ consideran que no hay duda de que se trata de impuestos de origen y destino distinto a los que el Estado recauda; el profesor Pedro Herrera Molina sostiene que las exacciones parafiscales “se tratan

¹⁹⁴ José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, *Derecho tributario*, t. I, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994 pp. 136 y 137.

¹⁹⁵ Fernando Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, v. II, 1962, pp. 290 y 291.

¹⁹⁶ Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Editorial Civitas, 1998, 8ª ed., p. 120.

generalmente de impuestos parafiscales dirigidos a un grupo homogéneo de sujetos que ocasionan un especial gasto público. Mientras que GiulianiFonrouge¹⁹⁷ y Catalina García Vizcaíno¹⁹⁸ consideran que son una especie de contribuciones especiales. Finalmente, hay quienes señalan a la parafiscalidad como un fenómeno hacendístico, criterio que compartimos pues la parafiscalidad no podría encasillarse dentro de la división tripartita de la tributación, pues no siguen los parámetros típicos, ordinarios y normales del resto de rentas del Estado.

Al respecto, la Corte Constitucional de Colombia ha mencionado: “[...] una condición esencial de la parafiscalidad, según la Constitución, la ley y la jurisprudencia, es la destinación exclusiva de los recursos al beneficio del sector, gremio o grupo que los tributa. Esa destinación es posible en la medida en que los sujetos pasivos conforman un grupo homogéneo, identificable tanto para la imposición del tributo, como para beneficiarse con la inversión de sus propios recursos.”¹⁹⁹ Los tributos parafiscales tienen tres elementos materiales, a saber:

Obligatoriedad, el recurso parafiscal es de observancia obligatoria por quienes se hallen dentro de los supuestos de la norma creadora del mencionado recurso, por tanto el Estado tiene el poder coercitivo para garantizar su cumplimiento. Singularidad, en oposición al impuesto, el recurso parafiscal tiene la característica de afectar un determinado y único grupo social o económico. Destinación Sectorial, los recursos

¹⁹⁷ Carlos GiulianiFonrouge, *Derecho Financiero*, v. II, p. 943

¹⁹⁸ Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario*, t. I, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1999, 2ª ed., p.117.

¹⁹⁹ Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-152 de 1997.

extraídos del sector o sectores económicos o sociales determinados se revierten en beneficio exclusivo del propio sector o sectores.²⁰⁰

Conforme lo acabado de revisar, coincidimos con la doctrina y jurisprudencia en que las tarifas, aranceles, cuotas, derechos como tributos parafiscales cumplen los siguientes parámetros: en primer lugar, es de observancia obligatoria, el Estado tiene poder coercitivo para exigir su cumplimiento; en segundo lugar, no existe acuerdo de voluntades para establecer su pago y cobro esto lo define el legislador; por último su finalidad es sectorial.

En materia ambiental, mediante codificación de la Ley del Fondo para el Ecodesarrollo Regional Amazónico²⁰¹ y de Fortalecimiento de sus Organismos Seccionales se crea el impuesto para el Fondo para el Ecodesarrollo Regional Amazónico, los sujetos pasivos de este tributo parafiscal son Petroecuador y sus filiales y las empresas nacionales y extranjeras dedicadas a la explotación petrolera en la Amazonía ecuatoriana.

Los ingresos obtenidos están destinado a fomentar la conservación del medio ambiente, mediante proyectos de prevención, preservación y conservación del ambiente, biodiversidad, áreas naturales protegidas, de reserva de la biosfera, cuencas hidrográficas, y en general el manejo de los ecosistemas. Los beneficiarios son los habitantes de la Amazonía, así como, los habitantes de las parroquias rurales de Río Verde y Río Negro del cantón Baños; y las parroquias rurales de Matus, El Altar, La Candelaria y Bayushig del cantón Penipe. No hay relación entre el pago que realiza el contribuyente y el beneficio que recibe por el mismo; y, finalmente el manejo de los recursos

²⁰⁰ Corte Constitucional, Sentencia C-490 de 1993.

²⁰¹ Publicado Registro Oficial No. 245 del 04 de enero de 2008

está a cargo de los gobiernos autónomos descentralizados provinciales, municipales y parroquiales, así como del Instituto para el Ecodesarrollo Regional Amazónico.

Por otro lado, por los servicios técnico administrativos de gestión forestal; servicios de áreas naturales protegidas y biodiversidad silvestre, entre otros, prestados por el Ministerio del Ambiente, por el uso y aprovechamiento de bienes nacionales que se encuentran bajo su cargo y protección, éste cobra contribuciones parafiscales a los contribuyentes personas naturales o jurídicas, que soliciten, por ejemplo, licencia ambiental para la exploración y explotación de recursos minerales o al turista que ingrese a las áreas protegidas. Los ingresos recaudados forman parte presupuesto del Ministerio del Ambiente e independientemente de la denominación que se haya conferido constituyen figuras parafiscales.

Las exacciones parafiscales son producto del imperio estatal del cual se deriva un vínculo directo entre el Estado y los ciudadanos; no provienen del acuerdo de voluntades sino del poder de aquél para exigir prestaciones pecuniarias de obligatorio cumplimiento para los particulares.

CAPÍTULO III

IMPUESTOS AMBIENTALES EN LA UNIÓN EUROPEA, INSTRUMENTOS AMBIENTALES EN LOS ESTADOS UNIDOS DE NORO AMÉRICA, EN LA COMUNIDAD ANDINA. REFORMA FISCAL VERDE

3.1 Breve comentario de la utilización de los impuestos ambientales en los países miembros de la Unión Europea

Dinamarca, Finlandia, Alemania, Países Bajos, Suecia y Reino Unido, introdujeron impuestos ambientales mediante Reformas Fiscales Verdes. A esta corriente de la fiscalidad “eco-reforma fiscal” se han ido incorporando progresivamente el resto de países miembros, impulsados en gran medida por el proceso de adhesión a la Unión Europea,²⁰² aunque con niveles diferentes de presión y esfuerzo fiscal medioambiental. Brevemente me detendré en el caso de algunos Estados de la Unión Europea que propenden a la fiscalidad ambiental.

La Unión Europea reconoce subgrupos de impuestos ambientales: Los impuestos a la energía que incluyen a los bienes energéticos usados para el transporte ej. diesel, gasolina y para usos estacionarios ej. gas natural, electricidad; Los impuestos al transporte que gravan la propiedad o el uso de vehículos motorizados; Los impuestos a la contaminación que recaen sobre las emisiones al aire.²⁰³ La recaudación de los impuestos ambientales varía entre los estados, así por ejemplo, Luxemburgo y Reino Unido

²⁰² 28 Estados integran la Unión Europea: Austria, Bélgica, Bulgaria, Chipre, República Checa, Croacia, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estonia, Finlandia, Francia, Alemania, Grecia, Hungría, Irlanda, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, Rumania y Suecia.

²⁰³ Nicolás Olivia Pérez y otros, *Impuestos Verdes: ¿una alternativa viable para el Ecuador?*, Quito, Friedrich Ebert Stiftung, 2011, p. 26.

dependensignificativamente de los impuestos a la energía.²⁰⁴ Mientras que Dinamarca, Holanda, Irlanda y Noruega gravan en mayor intensidad impuestos a la propiedad o el uso de vehículos motorizados.²⁰⁵ La recaudación fiscal ambiental, en la UE para el ejercicio fiscal 2010 fue de 292.400 millones de euros provenientes de impuestos ambientales, los impuestos energéticos son de particular interés para las políticas europeas, el 74% de los ingresos fiscales ambientales en la UE provinieron de los productos energéticos.²⁰⁶

En lo atinente con los impuestos ambientales, Reino Unido estableció el impuesto contra el cambio climático, se trata de un impuesto sobre el CO₂, aplicado sobre el uso comercial e industrial del gas natural, el carbón, la electricidad y el LPG. Sus ingresos se destinan a financiar reducciones en las cotizaciones sociales de los empleadores, así como a programas de eficiencia energética. Los impuestos ambientales propenden hacia la recaudación indirecta ampliando la base imponible del IVA y reduciendo sobre la imposición a las personas, durante el 2011 se recaudó por ingresos ambientales aproximadamente 43.000 millones de libras esterlinas, consecuentemente los

²⁰⁴ Grava al NOX, este impuesto tiene la particularidad de ser incentivador, es decir, se devuelven los ingresos a las plantas de combustión en proporción a su participación en la producción total de energía. Las paltas están incentivadas a reducir la emisión de NOX por unidad de energía producida, además de obtener resultados favorables en cuanto a la recaudación cumple con su finalidad de extrafiscalidad. Dentro de esta categoría se encuentra el impuesto al SO₂ que grava el contenido del azufre del carbón y la turba. Las emisiones medidas de las grandes instalaciones son gravadas directamente. Los sujetos pasivos que incorporan dispositivos para evitar la contaminación tienen un incentivo de reembolso de todo o parte del impuesto.

²⁰⁵ http://www.foroconsultivo.org.mx/libros_editados/sistema_tributario.pdf, visitado 18 de mayo de 2014.

²⁰⁶ Constanze Adolf "La reforma fiscal medioambiental en Alemania y las oportunidades para la coordinación Europea", en Eloy Álvarez Pelegry, Macarena Larrea, coords, *Energía y Tributación Ambiental*, Madrid, Marcial Pons, 2013, p.93.

impuestos ambientales siguen ampliando su base imponible reduciendo la imposición sobre personas.²⁰⁷

Por su parte, Dinamarca en 1994 introduce el impuesto sobre el CO₂ en relación al gasóleo, fuelóleo y otros combustibles y carburantes. Desde la reforma en 1994, se elevó el impuesto sobre el CO₂ y la energía, propiciando un incremento de la recaudación de todos los impuestos verdes, reduciéndose, en cambio, el Impuesto sobre la Renta y devolviendo a la economía, en forma de subvenciones y transferencias, el resto de la recaudación neta extra.²⁰⁸

Suecia en primera instancia, en 1990 incorporó el impuesto CO₂ sobre el petróleo y sus derivados, el carbón y gas natural; impuesto sobre SO₂ sobre el uso de combustibles derivados del petróleo, carbón y turba a tarifas variables según el contenido de azufre. En su segunda etapa de RFV a partir de 2002, que implicó la puesta en práctica del llamado programa de cambio fiscal verde, con una previsión recaudatoria de 3.200 millones de Euros destinados a consolidación fiscal.²⁰⁹

Italia sigue la tendencia de gravar emisiones de gases de efecto invernadero, NO_x y el SO₂, así como también, contempla impuestos sobre la electricidad local y estatal, con importes progresivos, a partir del año 1999 gradualmente se ha elevado la tarifa de los impuestos sobre hidrocarburos,

²⁰⁷ Andrew Leicester “La reforma fiscal medioambiental en Alemania y las oportunidades para la coordinación Europea”, en Eloy Álvarez Pelegry, Macarena Larrea, coords, *Energía y Tributación Ambiental*, Madrid, Marcial Pons, 2013, p.42.

²⁰⁸ (Ana Yábar Sterling, La protección fiscal del medio ambiente, 315)

²⁰⁹ (Ana Yábar Sterling, La protección fiscal del medio ambiente, 305)

para el caso de los vehículos de motor, la base imponible se calcula en razón de la distancia recorrida.²¹⁰

Por su parte Noruega, grava emisiones de CO₂ mediante el impuesto que recae sobre las gasolinas, gas natural, aceites, minerales y carbón. Así como también, grava el azufre de los combustibles para aviones de los vuelos al interior, tiene un gravamen de imposición.²¹¹ En la misma línea, Alemania progresivamente ampliando la base imponible de los impuestos sobre hidrocarburos, desde el 2010 grava el combustible nuclear.²¹² Para el caso de Holanda, desde 1996 se exige el Impuesto Regulatorio sobre la Energía que introduce exacciones por razones sociales y de competitividad para pequeños y grandes consumidores de gas y electricidad.²¹³

Francia, desde 1998 mantiene el impuesto general sobre la energía, impuesto exigible a las empresas con alto consumo de energía sobre actividades contaminantes. Asimismo, Finlandia estableció en 1997 gravámenes sobre las emisiones de CO₂ reduciendo los impuestos sobre la renta personal y las contribuciones empresariales a la seguridad social. Por su parte, España a nivel central mantiene varios impuestos sobre la energía entre

²¹⁰ Ana Yábar Sterling, *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Madrid, Marcial Pons, 2002, p.321.

²¹¹ Jean Philippe Barde, *Reformas tributarias ambientales en países de la Organización de Cooperación y Desarrollo*, Santiago de Chile, OCDE, 2005, p.125

²¹² Creada mediante Ley de Impuestos sobre el Combustible Nuclear con fecha 8 de diciembre de 2010. Al respecto, poco tiempo después del desastre nuclear de Fukushima en el año 2011 y en el transcurso de la llamada moratoria nuclear, durante la cual todos los reactores nucleares alemanes se sometieron a una evaluación de seguridad y se anunciaba la paralización de los siete reactores más antiguos por un período de tres meses, en junio de 2011, el parlamento alemán decidió la renuncia paulatina a la energía nuclear al año 2022, manteniendo el impuesto sobre el combustible nuclear mientras subsista la energía nuclear.

²¹³ Pedro Manuel Herrera "La fiscalidad ambiental en España, la Unión Europea y los estados Unidos de América", en Ana Yábar Sterling, directora, *La Protección Fiscal del Medio Ambiente. Aspectos Económicos y Jurídicos*, Madrid, Marcial Pons, 2002, p.304.

ellos: impuesto sobre hidrocarburos;²¹⁴ impuesto sobre la electricidad;²¹⁵ impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos.

Por otro lado, *los impuestos sobre el transporte*, la segunda fuente de ingresos en la Unión Europea, en este caso, existen diferencias al momento de establecer los hechos imponible y las tarifas. Así, por ejemplo, en Alemania la base imponible de los tributos que pagan anualmente los vehículos de motor depende de la cilindrada, de los caballos de potencia, y de las emisiones de gases a la atmósfera, las tarifas contempla tipos más elevados para los vehículos equipados con motores diesel que para los de gasolina,²¹⁶ impuesto sujeto a imposiciones progresivas, así tenemos, desde 1999 hasta el 2003 se registró un incremento del 31% en el impuesto sobre la gasolina, 48% sobre el diésel, del 50% en los combustibles ligeros para calefacción y del 100% en el gas natural.²¹⁷

En Dinamarca existe un impuesto de matriculación y un gravamen anual relacionado directamente con el peso del mismo y mayor si es de tipo diesel. El impuesto anual sobre vehículos de motor tiene tipos distintos: uno para los motores de gasolina y otro para los de gasóleo. Asimismo, el impuesto sobre

²¹⁴ Forma parte de los impuestos especiales, está regulado por la Ley 38/1992, se aplica sobre todo tipo de combustibles de origen fósil, así, como los biocombustibles. El Artículo 50 ibídem determina el gravamen concreto al que está sujeto cada tipo de combustible y que, entre otras cosas, viene determinado por su impacto ambiental. La base imponible se expresa en unidades físicas miles de litros, toneladas métricas, etc.

²¹⁵ “En el contexto del proceso de armonización comunitaria de la fiscalidad sobre los productos energéticos, el Gobierno adoptará, en su caso, las iniciativas necesarias para que el Impuesto sobre la Electricidad se configure como un gravamen específico exigido en relación a la cantidad de energía eléctrica suministrada.” Disposición Final 3 de la Ley 50/1998.

²¹⁶ Pedro Manuel Herrera “La fiscalidad ambiental en España, la Unión Europea y los estados Unidos de América”, en Ana Yábar Sterling, directora, *La Protección Fiscal del Medio Ambiente. Aspectos Económicos y Jurídicos*, Madrid, Marcial Pons, 2002, p.308.

²¹⁷ (Adolf Constanze, De contrapartida financiera a oportunidad; de visión a concreción..., 84)

las ventas que recae sobre los vehículos de motor se grava en razón del tipo de carburante que utilice el vehículo.²¹⁸ Similarmente España mantiene impuestos sobre el transporte: Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte,²¹⁹ Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.²²⁰ En los países analizados (Alemania, Dinamarca, España), los combustibles para el transporte enfrentan impuestos más elevados y contribuyen, de manera significativa, al total de ingresos fiscales energéticos.

Es interesante observar cómo a través de organismos internacionales, entre ellos la UE, se incita a los países integrantes la unificación de impuestos. Últimamente se viene tratando la incorporación de un solo impuesto a la energía con imposiciones mínimas que rijan en todos los países para de tal manera evitar la deslocalización de industrias altamente contaminantes hacia legislaciones laxas; no obstante, países como Suiza, Irlanda, Australia, Italia, especialmente Alemania, principal promotor de políticas ambientales, aplica impuestos al diésel por encima del mínimo comunitario de 470 EUROS /1.000 litros de diésel, perdiendo gran parte de los ingresos fiscales por deslocalización de sus empresas.²²¹

3.2 Fiscalidad Ambiental en países miembros de la Comunidad Andina

218(Pedro Manuel Herrera, La fiscalidad ambiental en España, la Unión Europea...,315)

219Desde 1993 se exige el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, que grava la primera matriculación en España de vehículos automóviles, de embarcaciones y de aeronaves, en función del IVA o del valor de mercado de los determinados medios de transporte conforme las emisiones de CO₂ que emitan. Se establece exenciones para los vehículos de transporte, a los destinados al alquiler, a los de minusválidos y a las motocicletas con cilindrada inferior a 250 c.c., entre otros. El tipo de gravamen general es del 12%, aunque existen otros tipos especiales. Por ejemplo, los automóviles turismos de gasolina.

221Constanze Adolf "De contrapartida financiera a oportunidad; de visión a concreción: La reforma fiscal medioambiental en Alemania", en Eloy Álvarez Pelegrý, coordinador, Energía y Tributación Ambiental, Madrid, Marcial Pons, 2013, p. 82.

Colombia, Ecuador, Perú y Bolivia, integran la Comunidad Andina. Entre las normas en materia ambiental establecidas por la Comunidad tenemos: Sistema Andino "José Celestino Mutis" sobre Agricultura, seguridad alimentaria y conservación del ambiente, Decisión 182- 1983; registro y control de plaguicidas y químicos de uso agrícola, Decisión 436-1998; Estrategia Regional de Biodiversidad para los Países del Trópico Andino, Decisión 523-2002, y la creación del Consejo de Ministros de Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible de la Comunidad Andina, Decisión 596- 2004. Sin embargo, no existen políticas que regulen a sus miembros sobre fiscalidad ambiental. A través de reformas tributarias se han incorporado en Colombia y Ecuador tributos extrafiscales con matices ambientales, mientras Perú y Bolivia disponen de normas constitucionales y legales que protege el medio ambiente conforme lo analizaremos en los siguientes párrafos.

En lo atinente a la reforma tributaria de Colombia²²² se estableció el Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM,²²³ con vigencia desde el 1 de enero de 2013. Grava la gasolina corriente, la gasolina extra, la nafta o cualquier otro combustible o líquido derivado del petróleo que se pueda utilizar como carburante en motores de combustión interna, ampliando su materia imponible a los diferentes aceites para combustible. Por su carácter monofásico, el Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM se causa solamente

²²² Ley 1607 de 2012, publicado Diario Oficial 48655 de diciembre 26 de 2012.

²²³ "Se entiende por ACPM, el aceite combustible para motor, el diésel marino o fluvial, el marine diésel, el gas oil, intersol, diésel número 2, electro combustible o cualquier destilado medio y/o aceites vinculantes, que por sus propiedades físico químicas al igual que por sus desempeños en motores de altas revoluciones, puedan ser usados como combustible automotor [...]. Se entiende por gasolina, la gasolina corriente, la gasolina extra, la nafta o cualquier otro combustible o líquido derivado del petróleo que se pueda utilizar como carburante en motores de combustión interna diseñados para ser utilizados con gasolina." Art. 167 párrafo primero, Ley 1607 de 2012.

en uno de los siguientes eventos: En la venta por el productor, en el retiro de inventarios por el productor, o en la importación; lo que ocurra primero.²²⁴

Los sujetos pasivos del impuesto son los contribuyentes que adquieran gasolina o ACPM del productor, los importadores de gasolina o ACPM, los productores cuando realicen retiros para su propio consumo o para disponer de la gasolina a título distinto de su venta. El impuesto se exige mensualmente, la base gravable está diseñada mediante tarifas generales, por ejemplo, la gasolina extra se liquidó durante el ejercicio fiscal 2013 a razón de \$1.555,00 por galón, siendo este tipo de combustible que soporta más gravamen.

El Estatuto Tributario, contempla exenciones²²⁵ y estímulos fiscales entre los cuales están: la exención del IVA a las importaciones de maquinaria o equipo, siempre y cuando dicha maquinaria o equipo no se produzcan en el país, destinados a reciclar y procesar basuras o desperdicios la maquinaria, comprende lavado, separado, reciclado y extrusión, y los destinados a la depuración o tratamiento de aguas residuales, emisiones atmosféricas o residuos sólidos, para recuperación de los ríos o el saneamiento básico para lograr el mejoramiento del medio ambiente. La fiscalidad ambiental desde 1990 está regulada a través de tasas retributivas,²²⁶ compensatorias,²²⁷ y tasa por

²²⁴ “Momento de causación. El impuesto se causa: a) En las ventas efectuadas por los productores, en la fecha de emisión de la factura; b) En los retiros que efectúen los productores para consumo propio o para disponer de dichos bienes a título distinto a su venta, en la fecha del retiro; c) En las importaciones, en la fecha en que se nacionalice la gasolina o el ACPM.” Art. 4 Decreto 568, 21 de marzo de 2014.

²²⁵ “El alcohol carburante con destino a la mezcla con gasolina para los vehículos automotores y el biocombustible de origen vegetal o animal de producción nacional con destino a la mezcla con ACPM para uso en motores diésel, no están sujetos al Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM y conservan la calidad de exentos del Impuesto sobre las Ventas”. Artículo 477 del Estatuto Tributario Colombiano.

²²⁶ “Atienden a financiar los costos de las conductas degenerativas del ambiente, la prestación de un servicio, implica costos que se deben pagar, porque afectan a la sociedad, siendo pertinente que el Estado los cobre para recuperar costes a través de tasas, existiendo una vinculación entre el valor

utilización de aguas,²²⁸ consiste en el pago que los agentes deben realizar por contaminar el ambiente. El hecho generador de las tasas tiene relación directa o indirecta con el aprovechamiento de los recursos.

El sujeto activo de dichos tributos es el Ministerio del Medio Ambiente, a quien se le atribuye la facultad de definir los respectivos costos y beneficios, sobre cuya base deben ser calculadas las tasas, adicionalmente se incorporan las Corporaciones Autónomas Regionales CAR, instituciones adscritas al Ministerio de Ambiente y por ende, hacen parte del gobierno nacional, como autoridades ambientales, se les ha otorgado la autonomía y competencia para utilizar medidas que incentiven la reducción de la contaminación encaminados al fortalecimiento de la gestión ambiental a la preservación, conservación, protección, mejoramiento y recuperación del medio ambiente y al manejo adecuado de los recursos naturales, especialmente el hídrico, a través del cobro de la tasa retributiva a las fuentes de vertimientos y la imposición de sanciones ambientales.²²⁹

Protección ambiental en Perú, la protección al medio ambiente en Perú, siguiendo la tendencia latinoamericana, alcanza los niveles constitucional y legal. La Constitución Política del Perú reconoce que la persona es el fin supremo de la sociedad y del Estado y privilegia el derecho fundamental a

pagado a título de tasa por el usuario que utiliza el ambiente sano, y el nivel de deterioro ocasionado por el mismo.”Sentencia C-495 de 1996. Magistrado ponente Fabio Morón Díaz.

²²⁷ “La utilización directa o indirecta de la atmósfera, el agua y del suelo para introducir o arrojar desechos o desperdicios agrícolas, mineros, o industriales, aguas negras, o servidas de cualquier origen, humos, vapores y sustancias nocivas que sean el resultado de actividades antrópicas o propiciadas por el hombre, o actividades económicas o de servicio, sean o no lucrativas, se sujetará al pago de tasas retributivas por las consecuencias nocivas de las actividades expresadas.” Art. 42 Ley 99 de 1993.

²²⁸ “La utilización de aguas por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, dará lugar al cobro de tasas fijadas por el Gobierno Nacional que se destinarán al pago de los gastos de protección y renovación de los recursos hídricos [...]” Art. 43 Ley 99 de 1993.

²²⁹(C. Roza Gutiérrez, Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental...,192)

gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de la vida.²³⁰ Del mismo modo, el Estado determina la Política Nacional del Ambiente.

Uno de los principales instrumentos de gestión para el logro del desarrollo sostenible es la Política Nacional del Ambiente, así como también los instrumentos de regulación directa “comando y control” entre las disposiciones legales constan: Ley General del Ambiente, Ley Orgánica de Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales, Ley de Conservación de la Diversidad Biológica, Ley de Áreas Naturales Protegidas, Ley Forestal y de Fauna Silvestre, Ley de Residuos Sólidos, y la Ley del Sistema Nacional de Evaluación del Impacto Ambiental.

La legislación peruana considera incentivos tributarios para personas naturales y jurídicas por el uso de mecanismos que minimicen impactos ambientales.²³¹ Por otro lado, la Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales,²³² promueve el principio *usuario-pagador* al establecer que todo usuario de algún recurso natural paga por su utilización, se han logrado avances significativos con dos sectores de mayor explotación la minería y la pesca.

²³⁰ “A la paz, a la tranquilidad, al disfrute del tiempo libre y al descanso, así como a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de su vida.” Art. 2 inciso 22 Constitución de la Política de Perú.

²³¹ “el diseño del marco tributario nacional considera los objetivos de la Política Nacional Ambiental, promoviendo particularmente, conductas ambientalmente responsables [...], así como el desarrollo y uso de tecnologías apropiadas y de prácticas de producción limpia en general” Art. 4 Ley General del Ambiente.

²³² “Todo aprovechamiento de recursos naturales por parte de particulares da lugar a una retribución económica que se determina por criterios económicos, sociales y ambientales.” Art. 20 Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales.

La potestad tributaria está conferida al gobierno nacional,²³³ gobiernos regionales y gobiernos locales.²³⁴ Analizado los tributos vigentes en el Perú tenemos: impuestos nacionales,²³⁵ impuestos nacionales creados a favor de los gobiernos locales,²³⁶ y los impuestos municipales. La recaudación y fiscalización de su cumplimiento corresponde a los Gobiernos Subnacionales.²³⁷ En lo atinente a las tasas, son exigibles cuando tengan como hecho generador la prestación efectiva por la municipalidad de un servicio público o administrativo.²³⁸ Prevalece el criterio de recaudación de ingresos en corto plazo, sin considerar el criterio propiamente ambiental.²³⁹

Los conceptos relacionados con los principios quien contamina paga, la internalización de costos ambientales y los efectos asignativos consecuentes, aún se encuentran en debate en el país, tanto en su concepto como en su

²³³ “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.” Art. 74 inciso primero de la Constitución Política de Perú.

²³⁴ “Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.” Art. 74 inciso segundo de la Constitución Política de Perú.

²³⁵ “Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital: Impuesto a la Renta, Impuesto Temporal a los Activos Netos, Impuesto a los Juegos de Casinos y Máquinas Tragamonedas; b) Impuestos Generales sobre el Consumo: Impuesto General a las Ventas; c) Impuestos Selectivos: Impuesto Selectivo al Consumo, Impuesto Extraordinario para la promoción y Desarrollo Turístico Nacional, Impuesto a las Ventas de Arroz Pilado; d) Impuesto Sobre Transacciones Financieras: Impuesto a las Transacciones Financieras; e) Impuestos Sobre el Comercio Exterior: Derechos Aduaneros”. <http://www.ciat.org/index.php/productos-y-servicios/ciatdata/perfil-de-los-paises/peru.html#sistema>

²³⁶ “Impuesto de Promoción Municipal, Impuesto al Rodaje, Impuesto a las Embarcaciones de Recreo.” <http://www.ciat.org/index.php/productos-y-servicios/ciatdata/perfil-de-los-paises/peru.html#sistema>

²³⁷ “Impuesto Predial, Impuesto al Patrimonio Vehicular, Impuesto de Alcabala, Impuesto a las Apuestas, Impuesto a los Juegos, Impuesto a los Espectáculos Públicos no Deportivos.” Art. 6 Ley de Tributación Municipal.

²³⁸ “las tasas municipales son los tributos creados por los Concejos Municipales cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por la Municipalidad de un servicio público o administrativo, reservado a las Municipalidades de acuerdo con la Ley Orgánica de Municipalidades.” Art. 64 Ley de Tributación Municipal.

²³⁹ Catalina Moreno, Eduardo Chaparro, *Las leyes generales del ambiente y los códigos de minería de los países andinos...*, Santiago de Chile, Comisión Económica para América Latina y el Caribe CEPAL, 2009, p. 44.

aplicación. La mayoría de los objetivos medio ambientales en su relación con la biodiversidad en el Perú son de “comando y control”. Casi no hay medidas de tipo incentivo no existe medidas basadas en el mecanismo de mercado, no obstante el amplio campo que ofrecen las actividades extractivas para su aplicación.²⁴⁰

Protección ambiental de Bolivia, el Capítulo V de los Derechos Sociales y Económicos de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, contempla como derecho de las personas a un *medio ambiente saludable*,²⁴¹ se legitima la participación de cualquier persona, para entablar acciones legales en defensa del derecho al medio ambiente.²⁴² La protección del medio ambiente similar a la legislación peruana se estructura en base de instrumentos de regulación directa.²⁴³

La Ley de Gestión Ambiental es el máximo referente de protección ambiental, establece instrumentos económicos de regulación ambiental, entre los cuales tenemos: los mecanismos de fomento e incentivo para actividades de protección forestal; el otorgamiento de incentivos para los programas de forestación industrial; el pago de un canon por el uso del agua; el pago de la

²⁴⁰ Manuel Clave Tesino, “Medio ambiente y desarrollo. Coordinación entre las políticas fiscal y ambiental en el Perú”, Santiago de Chile, Comisión Económica para América Latina y el Caribe CEPAL, 2005. p.18.

²⁴¹ “Las personas tienen derecho a un medio ambiente saludable, protegido y equilibrado. El ejercicio de este derecho debe permitir a los individuos y colectividades de las presentes y futuras generaciones, además de otros seres vivos, desarrollarse de manera normal y permanente.” Art. 33 Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia.

²⁴² “Cualquier persona, a título individual o en representación de una colectividad, está facultada para ejercitar las acciones legales en defensa del derecho al medio ambiente, sin perjuicio de la obligación de las instituciones públicas de actuar de oficio frente a los atentados contra el medio ambiente.” Art. 34 Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia.

²⁴³ “Ley del Medio Ambiente, Reglamentación Ley de Medio Ambiente, Reglamento para la Prevención y Control Ambiental, Reglamento de Actividades con Sustancias Peligrosas, Reglamento de Gestión de Residuos Sólidos, Reglamento en materia de Contaminación Atmosférica, Reglamento en Materia de Contaminación Hídrica.” Art. 48 Reglamentación a la Ley de Medio Ambiente.

patente de aprovechamiento forestal; los recursos recaudados por el ingreso a las áreas protegidas y las actividades turísticas realizadas en ellas; los recursos recibidos en el marco de la Convención de Cambio Climático; y la indemnización y compensación por la afectación a los derechos de propiedad, de uso y de aprovechamiento en las áreas protegidas.²⁴⁴

Se contempla beneficios tributarios para las reservas privadas del patrimonio natural y las servidumbres ecológicas, no están sujetas al impuesto que grava la propiedad inmueble agraria y una exoneración total de impuestos a las nuevas inversiones que se realicen en actividades de turismo y ecoturismo.²⁴⁵ La legislación ambiental boliviana tiene inclinación hacia mecanismos de protección de carácter administrativo y penal, a través de delitos, sanciones y contravenciones administrativas, conforme lo establece la Ley del Medio Ambiente y el Código Penal vigente. Bolivia no incorpora en su sistema tributario impuestos de carácter ambiental.

Fiscalidad ambiental en Ecuador, como hemos visto, a diferencia de las Constituciones de Colombia, Perú y Bolivia, nuestra Constitución contempla la doble finalidad de los tributos, permitiendo incorporar tributos con finalidad extrafiscal. Tenemos una importante presencia de instrumentos de “comando y control” los cuales regulan y protegen el medio ambiente mediante procedimientos administrativos, civiles y sanciones por delitos ambientales. También existen mecanismos tributarios de protección al ambiente. A través de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, se efectuó una reforma tributaria que incorporó por primera vez dos impuestos de

²⁴⁴ (Catalina Moreno, Eduardo Chaparro, Las leyes generales del ambiente...,8)

²⁴⁵ <http://www.oas.org/dsd/PES/MARCOSlegalsFnLR2.pdf>, visitado 13 de junio de 2014.

carácter ambiental. Igualmente se contempla, beneficios fiscales que incentivan la incorporación de tecnologías limpias estableciéndose deducciones de impuesto a la Renta e IVA.

Los países que integran la Comunidad Andina requieren medidas que propendan a la protección, control y reparación del daño ambiental, pudiendo incorporar en los sistemas tributarios tributos cuya finalidad sea salvaguardar el equilibrio ambiental, y promover reformas tributarias verdes y así consolidar las políticas ambientales y tributarias en su conjunto.

3.3 Fiscalidad Ambiental en los Estados Unidos de Norte América

La aplicación de la política tributaria ambiental en los Estados Unidos de Norte América, se basa en instrumentos financieros como: impuestos; tasas y precios públicos; beneficios fiscales; sistemas de depósito- reembolso, permisos de contaminación, este último tiene mayor acogida.²⁴⁶ Si bien, Alemania, Suecia, Dinamarca en los años 90 realizaban cambios estructurales en el sistema tributario incorporando impuestos ambientales, por su parte, en los Estados Unidos de Norte América se plantearon reformas tributarias de corte ecológico basada en la aprobación de un impuesto sobre la energía, la sujeción se definió de manera muy amplia, incluyendo petróleo, carbón, gas natural, energía nuclear y energía hidroeléctrica,²⁴⁷ el tipo de gravamen era más elevado para el petróleo que para el carbón o el gas natural, la iniciativa quedó

²⁴⁶ José Andrés Rozas Valdés, "Iniciativas Financieras para la protección del medio ambiente en los Estados Unidos", en Ana Yábar Sterling, directora, *La Protección Fiscal del Medio Ambiente. Aspectos Económicos y Jurídicos*, Madrid, Marcial Pons, 2002, p. 327.

²⁴⁷ Alberto Gago Rodríguez, Xavier LabandeiraVillot, *La Reforma Fiscal Verde*, Mundi-Prensa, Madrid, 1999, p.75.

reducida a dos impuestos especiales, sobre CFCs²⁴⁸ y sobre vehículos de alto consumo energético²⁴⁹ y a un paquete de beneficios fiscales, destinados a estimular el ahorro energético y el empleo de energías renovables en los hábitos de familias y empresas.²⁵⁰

En la Unión Americana existen también impuestos sobre fertilizantes que se aplican con tasas muy bajas, como para alterar prácticas agrícolas y sólo sirven para financiar las actividades de inspección y el almacenamiento de fertilizantes. Por otra parte, las políticas de reciclaje tienen amplia trayectoria y aceptación, así por ejemplo, la recaudación de los impuestos sobre los neumáticos sirve para financiar su recolección y el tratamiento. En lo atinente con los envases de bebidas, tiene un tratamiento parecido al procedimiento de reembolso aplicado en nuestro país.²⁵¹ Igualmente se aplica impuestos a los aceites lubricantes y a las pilas cuya recaudación se canaliza a financiar su recolección y tratamiento.²⁵²

Para el caso de tasas por emisiones contaminantes, desde 1990 se estableció una serie de cargas directas, *fees*, sobre determinadas emisiones, que se cobra a todas las industrias con chimeneas o estructuras de extracción

²⁴⁸ “El hecho imponible del impuesto viene constituido por la distribución o importación de productos en cuyo empleo o fabricación se desprende alguna de las sustancias catalogadas por el Protocolo de Montreal como causantes de la destrucción de la capa de ozono: tetracloruro carbónico, cloroformo o halón. El impuesto se devenga en el momento en que se hace uso o se vende la sustancia sometida a gravamen, con la imposición del impuesto se ha logrado la estimulación la investigación y el desarrollo tecnológico. En la actualidad otras sustancias químicas más baratas y menos contaminantes han sustituido a los CFCs.” (José Andrés Rozas Valdés, Iniciativas Financieras para la protección del medio ambiente,330)

²⁴⁹ Impuesto grava, la venta de automóviles de elevado consumo, en casi todos los casos, se trata de lujosos automóviles de importación. En definitiva, se trataría de un impuesto que internaliza los costes sociales pero no es eficaz desde el punto de vista del objetivo medioambiental.

²⁵⁰ (Alberto Gago Rodríguez, Xavier LabandeiraVillot, La Reforma Fiscal Verde,75)

²⁵¹ El sistema funciona del siguiente modo: a) el distribuidor o mayorista cobre el depósito al minorista; b) el consumidor paga el depósito en el precio de la bebida y recibe el depósito al devolver el envase. Sin embargo, existe problemas la oferta de envases supera la demanda por lo que una cierta cantidad termina en vertederos.

²⁵² (José Andrés Rozas Valdés, Iniciativas Financieras para la protección del medio ambiente,355)

de humos. Como bien menciona José Rozas no resulta claro si se gravan las toneladas autorizadas o las efectivamente emitidas, la cuota no varía en razón de la toxicidad de los productos se considera el volumen.²⁵³ La tasa tiene carácter federal sin embargo, su gestión e ingresos lleva cada Estado, la razón de ser del modelo adoptado radica en la aprobación consecutiva de un programa de limpieza medioambiental, si los estados no cumplen con el cometido asignado, la Agencia Federal para el Medio Ambiente, EPA será la entidad encargada de finiquitarlo. Con lo referente a las tasas de recogida y tratamiento de residuos sólidos domésticos, el precio por el servicio prestado es conforme el volumen de desperdicios generados por los hogares y residuos comerciales. En todos los casos la carga tributaria se evalúa a partir del coste del sostenimiento del servicio y en algunos casos, teniendo en cuenta el coste derivado del cierre de antiguos vertederos.²⁵⁴

En general, los tributos ambientales han tenido una representación modesta en los Estados Unidos, probablemente producto de una cultura fiscal donde se privilegia lo económico a corto plazo y es indiferente al uso de este tipo de instrumentos. Conforme los profesores Alberto Gago y Xavier Labandeira,²⁵⁵ el fracaso de la imposición ambiental en EE.UU potenció los sistemas de derechos de emisión transferibles²⁵⁶ este instrumento continúa

²⁵³ (José Andrés Rozas Valdés, Iniciativas Financieras para la protección del medio ambiente,335)

²⁵⁴ (José Andrés Rozas Valdés, Iniciativas Financieras para la protección del medio ambiente,339)

²⁵⁵ (Alberto Gago Rodríguez, Xavier LabandeiraVillot, La Reforma Fiscal Verde, 82)

²⁵⁶ “El comercio de derechos está sustentado, de acuerdo a la teoría de Coase, planteamiento en sentido contrario al de Pigou, en el que puede ser aceptable la degradación medioambiental si dicha degradación sirve para sustentar la vida económica de sus comunidades. Este sistema, se articula el otorgamiento de autorizaciones de emisión, faculta a que se puedan adquirir dichos títulos en mercado libre desde las propias industrias contaminadoras, a sociedades de intermediación o incluso colectivos ecologistas. El primer permiso de este tipo en los Estados Unidos se implantó en 1970 desde la Clean Air Act. Ley del Aire Limpio, como medio para reducir las emisiones atmosféricas de las plantas eléctricas. El

siendo la referencia principal en la política ambiental estadounidense. El otorgamiento de autorizaciones de emisiones está regulado a través de la normativa en la Clean Air Act de 1990, faculta a que se puedan adquirir dichos títulos en el libre mercado por los interesados.

3.4 Reforma Fiscal Verde

Green Tax Reform o Reforma Fiscal Verde, es una vertiente de modelo extensivo, aplicado por los países avanzados desde la segunda mitad de la década de los ochenta. Su punto de partida, por lo tanto, es la búsqueda de soluciones fiscales, manejando un cuadro de soluciones técnicas, así por ejemplo, tenemos reducción de tratamientos preferenciales y de tipos marginales, tramos e incentivos, cambio en el peso relativo de los diferentes tributos en favor de la imposición indirecta. Todo ello en el marco de la restricción financiera muy estricta.²⁵⁷

Los profesores Alberto Gago y Xavier Labandeira²⁵⁸ mencionan que las reformas fiscales atienden a tres espacios de tiempo. Así pues, las primeras reformas se caracterizaron por el uso de impuestos ambientales potentes, preferiblemente sobre las emisiones ambientales,²⁵⁹ cuyo objetivo es continuar con las reducciones en las tasas impositivas más elevadas. Este modelo de

procedimiento de subasta ha permitido al gobierno apropiarse de una participación considerable de los ingresos por cuotas, que ha usado para subsidiar servicios de reciclamiento y de difusión de información sobre tecnologías alternativas. No obstante, han inducido en el mercado comportamientos empresariales pro ambientales, instalando equipo anticontaminante en la instauración de tecnologías más limpias” Sanz Rubiales “ *Una aproximación al nuevo mercado de derechos de emisión de gases de efecto invernadero*”, en Revista Española de Derecho Administrativo, No. 125, España, 2005, p 43 y ss.

²⁵⁷ <http://www.minhac.es/ief/seminarios/EconomiaPublica/ImposicionAmbiental.PDF>. Visitado 20 de enero de 2015.

²⁵⁸ <http://www.eforenergy.org/docpublicaciones/documentos-de-trabajo/WP032012.pdf>, visitado 22 de mayo de 2014.

²⁵⁹ <http://www.minhac.es/ief/seminarios/EconomiaPublica/ImposicionAmbiental.PDF>.

reforma fiscal verde, puede generar ganancias de naturaleza estrictamente ambiental, incorporados inicialmente por Suecia²⁶⁰ y Noruega²⁶¹.

En el segundo enfoque, denominado de reforma integral, la imposición ambiental pasa a ocupar el papel central en los cambios tributarios. Los impuestos ambientales se introducen masivamente en el sistema fiscal con la finalidad de alterar el equilibrio impositivo como es el caso de Finlandia.²⁶² En 1997 se puso en marcha la RFV finlandesa, con reducciones en el impuesto sobre la renta y las cotizaciones sociales. A partir de 2003 se incrementaron los tipos impositivos sobre la energía en torno a un 5% en comparación con los

²⁶⁰En 1990 se aprobó la Reforma Fiscal Verde Sueca, que entró en funcionamiento al año siguiente. Se pretendía modificar el taxmixen favor de la imposición indirecta y para lograrlo jugaron un papel destacado los impuestos ambientales, principalmente los impuestos sobre las emisiones de CO₂ (cambio climático) y de SO₂ (lluvia ácida). La introducción de estos tributos permitió reducir el impuesto sobre la renta a los trabajadores y pensionistas y las cotizaciones sociales. Así, el impuesto sobre la renta personal se transformó en un impuesto dual, con dos bases imponibles distintas para las rentas del trabajo y las rentas del capital, y se redujeron fuertemente los tipos marginales máximos. La existencia de una fuerte restricción presupuestaria obligó a que la presión fiscal global se mantuviese después de la reforma, lo que se logró parcialmente incorporando nuevos impuestos ambientales, de manera que en el plazo de dos años se crearon doce nuevos hechos imponibles relacionados con la protección del medio ambiente. Estos nuevos impuestos, junto con un incremento en el IVA, permitieron compensar la reducción en la imposición directa. Posteriormente, en enero de 2000, Suecia extendió el alcance de su RFV con incrementos adicionales en los impuestos energético-ambientales. Sin embargo, los ingresos que se lograron con esta medida se destinaron principalmente a financiar programas de educación continua de la fuerza de trabajo. Los restantes ingresos no se utilizaron para reducir la imposición directa, sino que sirvieron para incrementar los ingresos públicos. En 2001 se inició una nueva fase en la RFV sueca, con incrementos en los impuestos sobre el CO₂, el diesel y la electricidad. En esta ocasión los ingresos adicionales logrados se destinaron a incrementar las deducciones en el impuesto sobre la renta y a recortar las cotizaciones sociales al fondo de pensiones por parte de los empleados.

²⁶¹A partir de las conclusiones de una comisión sobre la imposición ambiental que creó el gobierno noruego en 1990, Noruega llevó a cabo una RFV muy similar a la sueca a partir de 1992. Se introdujo un impuesto sobre las emisiones de CO₂ asociadas al consumo de distintos combustibles, utilizando sus ingresos para reducir fuertemente los tipos impositivos marginales del impuesto sobre la renta. En 1994 se creó una comisión sobre la imposición ambiental, con el objetivo de que la reforma se fuese extendiendo a largo plazo. Como resultado de los trabajos de esta nueva comisión, en 1998 el Parlamento Noruega aprobó un incremento de los tipos impositivos de una serie de impuestos ambientales. También se extendió entonces el impuesto sobre el CO₂ a más sectores (a la flota del mar del Norte, al transporte aéreo nacional y al transporte costero de mercancías), utilizándose los ingresos para reducir el impuesto sobre la renta, medidas entraron en vigor en 1999.

²⁶²A inicios de los años noventa Finlandia, se convirtió en el primer país que introducía un impuesto ambiental sobre el CO₂, mediante una accisa adicional aplicada sobre los productos energéticos. Inicialmente solo cubría el diesel y la gasolina, pero a finales de 1993 se extendió a todos los combustibles fósiles. Entre los años 1994 y 1996 se utilizó un impuesto que tenía en cuenta el contenido tanto energético como carbónico de los combustibles fósiles, para volver en 1997 de nuevo a un impuesto puro sobre el CO₂ excepto en el caso de la electricidad.

impuestos establecidos inicialmente y los residuos casi se doblaron, utilizándose los ingresos adicionales para seguir recortando los impuestos sobre el trabajo.²⁶³

El Libro Blanco sobre el Crecimiento, la Competitividad y el Empleo de la Comisión Europea²⁶⁴, realizó estudios previos para la introducción de tributos con componente ambiental cuyos ingresos sean sustituidos de los tributos distorsivos, por ejemplo los que gravan el trabajo o el ahorro, en definitiva, tendiendo a que el recurso tributario ambiental sea lo más neutral posible y con efecto menos regresivo de aquellos que gravan el salario, la Unión Europea, propone que los estados miembros, tiendan progresivamente a disminuir la presión fiscal sobre el trabajo, sustituyéndolos por tributos que gravamen contaminación ambiental y uso ineficaz de los recursos naturales.

La reforma impositiva verde, plantea beneficios o dividendos, el primero de ellos, configurado en la mejora del medio ambiente luego de gravar la externalidad negativa un beneficio corrector que se produce con la disminución del perjuicio para con el medio ambiente según la terminología económica se obtiene al “presentarse una reducción de la pérdida de la eficiencia producida por la deseconomía externa”. En segundo lugar, se consolida en los ingresos provenientes de los tributos ambientales, persigue objetivos económico-fiscales cuando los ingresos generados por el impuesto ambiental son utilizados para reducir otros impuestos distorsionantes, por ejemplo, las recaudaciones obtenidas por el impuesto ambiental es utilizada para reducir las cotizaciones a

²⁶³ <http://labandeira.eu/publicacions/2.pdf>, visitado 24 de mayo de 2014.

²⁶⁴ Libro Blanco sobre el Crecimiento, la Competitividad y el Empleo: Retos y pistas para entrar en el siglo XXI, Luxemburgo diciembre de 1993. Tuvo su origen en la cumbre de Copenhague de junio de 1993, para que la Comisión Europea haga un análisis de la situación económica de la Unión Europea.

la seguridad social, o la imposición sobre las rentas del trabajo en general, esta tendenciaseguida por los países nórdicos de Europa que sustituyen con impuestos ambientales aquellos que afectan a la renta.

Cuando la reforma impositiva verde permite que el bienestar de origen medioambiental sea superior después de la reforma al existente antes de la reforma, se entiende que se ha logrado el dividendo verde. Sin embargo, las reformas fiscales conducen inevitablemente a un mayor nivel de contaminación pues éste depende directamente de la tasa de crecimiento de la economía, si analizamos los impuestos ambientales en el Ecuador desde su vigencia la recaudación aumenta progresivamente. Por tanto, el incremento observado en el bienestar se debe exclusivamente al incremento en la senda de consumo. Estamos dejando en segundo plano el primer dividendo de la imposición ambiental, es decir, el resguardo de los recursos naturales tras la priorización o consecución del segundo dividendo, obtención de ingresos tributarios ambientales para atender objetivos de carácter económico y social, a expensas de aumentar la recaudación. La teoría del doble dividendo contrasta altamente con la principal finalidad extrafiscal de los impuestos en materia ambiental, la salvaguarda del componente natural, que lleva a una menor recaudación de ingresos tributarios por la reducción de los perjuicios económicos.

En palabras de Ainzúa²⁶⁵ los impuestos generales, tienen desde el punto vista teóricos, impactos negativos en el funcionamiento de los sistemas económicos, porque distorsionan las decisiones de los agentes económicos.

²⁶⁵ Sebastián Ainzúa, Los impuestos ambientales como instrumentos contra el cambio climático, experiencia y lecciones para su aplicación, Chile, publicaciones Fundación Terram, App No. 51, Cepal, 2009, p. 9.

Mientras que los “impuestos ambientales actúan corrigiendo el comportamiento, también permiten subsanar las externalidades. Entonces, al aplicar un impuesto, definido a priori como distorsionador, puede corregir una distorsión en sentido inverso, su efecto sobre la economía es neutro,” para contrarrestar la problemática ambiental se persiguió gravar con menos intensidad las actividades de trabajo y la renta, a cambio de la fijación de mayores cargas impositivas sobre las acciones causantes del daño ambiental.

Buena parte de la doctrina refuta sobre la actividad del doble dividendo de los impuestos ambientales, el tratadista Rodríguez²⁶⁶ por ejemplo, considera que la carga tributaria ambiental es un instrumento deficiente en la generación de ingresos fiscales, por cuanto “al reducirse la contaminación” como consecuencia del impuesto, también se reduce su base imponible y con ello la recaudación”, por consiguiente, “un impuesto ambiental eficaz debería recaudar pocos ingresos para las administraciones públicas, pues, conforme se reducen las emisiones y daños ambientales, menos es la base gravable, en consecuencia la recaudación es mínima. Razonamiento coincidente con el de Francisco Pichot y Rapado,²⁶⁷ aluden que difícilmente se conseguirá niveles óptimos en la tributación ambiental, por la complejidad con los problemas no uniformes de afectación del medio natural, siempre que en la determinación del daño ambiental, se requiere la localización del contaminador y esto se dificulta en situaciones como la lluvia ácida y en fuentes contaminadoras difusas y móviles como los residuos sólidos que

²⁶⁶Rodríguez Mendez, El doble dividendo de la imposición ambiental. Una puesta al día, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2001, pag. 7-9.

²⁶⁷http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/papeles_trabajo/2005_23.pdf, visitado 10 de enero de 2016

tendrían que contrarrestarse con fijación de tipos impositivos variables dado que un nivel óptimo busca igualar los daños marginales sociales.

Para Bovenberg y de Mooij sostienen²⁶⁸, que el impuesto ambiental es un instrumento menos eficiente para generar ingresos fiscales que el impuesto sobre el trabajo. En consecuencia, no es posible obtener un doble dividendo de la imposición ambiental. Este es un resultado razonable si tenemos en cuenta que el impuesto ambiental reduce el salario real neto, creando las mismas distorsiones en el mercado de trabajo que un impuesto sobre la renta y, además, distorsiona la elección de los consumidores entre distintos bienes de consumo privado.

Los autores antes citados sostienen, el éxito de una reforma fiscal verde para generar un doble dividendo fuerte va a depender, en buena medida, de la eficiencia del sistema fiscal de partida. Un sistema fiscal de partida óptimo desde un punto de vista no ambiental difícilmente podrá ser mejorado. Sin embargo, este no es el escenario habitual tanto en los países industrializados como en los países en vías de desarrollo. Pueden existir multitud de condicionantes socioeconómicos, políticos, históricos o institucionales. Por ejemplo, los objetivos redistributivos, la existencia de incentivos fiscales discriminatorios para corregir fallos de mercado, u otro tipo de metas proteger el acceso a la vivienda habitual, la creación de empleo, o promover la actividad en determinadas regiones o sectores económicos en declive.

Conforme lo acabado de analizar las reformas fiscales verdes, combinan los dos objetivos de la tributación: el fiscal, recolección de ingresos,

²⁶⁸Bovenberg L, De Mooij, "Environmental Levies and Distortionary Taxation" The American Economic Review, No 94, 1994, pp.1085-1089.

y el extrafiscal, corrección de fallos de mercado, en particular, de externalidades. Fernando Serrano Antón²⁶⁹ menciona que una de las condiciones para poder hablar de tributos medioambientales, es que la base imponible de éstos debe tener un efecto negativo sobre el ambiente. Así mismo, un tributo puede ser denominado “ambiental” cuando tiene un efecto menos claro, pero en cualquier caso un efecto medioambiental positivo. Enrique Rodríguez aconseja extender la base gravable con tasas o impuestos que regulan el consumo de agua, impuestos energéticos, ampliando un poco más tratamiento de aguas residuales y tratamiento de desechos, son tributos que pueden ser utilizados para introducir ciertos incentivos que mejoren la utilización de los recursos naturales sin que ello signifique una merma importante en su base imponible.

En Ecuador, no podemos hablar estrictamente de una reforma fiscal verde pues, aunque existen figuras con efectos sobre el medio ambiente, no se ha establecido ningún impuesto ecológico en sentido estricto. Ecuador debe centrarse, en un primer momento, en la creación de las condiciones adecuadas dirigidas hacia una “producción limpia”. Por tanto, se deben eliminar los incentivos a las actividades intensivas en el uso de energías contaminantes. El segundo aspecto, consiste en el análisis de las medidas compensatorias y de mitigación. La evidencia empírica internacional de las reformas fiscales ecológicas demuestra que los impuestos ambientales introducidos con una finalidad meramente medioambiental provocan generalmente costes en

²⁶⁹Fernando Serrano Antón, “La Protección Fiscal del Medio Ambiente en la Unión Europea: El Impuesto Comunitario Sobre Productos Energéticos”, en Ana Yábar Sterling, directora, *La Protección Fiscal del Medio Ambiente. Aspectos Económicos y Jurídicos*, Madrid, Marcial Pons, 2002, p. 375.

términos de empleo y de PIB,²⁷⁰ consecuentemente Ecuador para impulsar impuestos netamente ambientales debe contar con una economía estable.

3.5 Elementos básicos para el diseño de un impuesto ambiental

Los profesores Alberto Gago y Xavier Labandeira mencionan que el primer aspecto relevante para el diseño de los impuestos ambientales es la definición de un buen vínculo entre el impuesto elegido y el problema ambiental que se pretende solucionar.²⁷¹ Las materias sometidas a gravamen deben ser aquellas que causan daños al medio ambiente, por ejemplo, las emisiones de CO₂, SO₂, vertidos a los afluentes de agua sin tratamiento y los residuos sólidos urbanos.

Conocida la materia sometida a gravamen, debería evaluarse el método que será elegido ya sea directo o indirecto. El método directo determina la base imponible mediante procedimientos directos de cálculo, así por ejemplo, se pueden medir las emisiones de dióxido de carbono CO₂ o dióxido de azufre SO₂ de las emisiones contaminantes. Mientras que el método indirecto u objetivo, determina la base imponible mediante la utilización de indicadores físicos y económicos represivos del deterioro ambiental producido. Ángel Baena Aguilar²⁷² considera que el método indirecto tiene a su favor evitar las dificultades técnicas que plantea la medición de la contaminación real mediante métodos objetivos de estimación de la base imponible.

²⁷⁰ Laura Varela y María Teresa García Álvarez, Boletín Económico de ICE Nº 3002, Universidad de Coruña.

²⁷¹ <http://labandeira.eu/publicacions/2.pdf>, visitado 24 de mayo de 2014.

²⁷² Ángel Baena Aguilar, La Protección Tributaria del Medio Ambiente en España, en Ana Yábar Sterling, directora, *La Protección Fiscal del Medio Ambiente. Aspectos Económicos y Jurídicos*, Madrid, Marcial Pons, 2002, p.200

Así tenemos, el impuesto ambiental a la contaminación Vehicular (IACV) para el efecto se consideró las dos variables indirectamente relacionadas al impacto ambiental negativo del uso de los automotores: (i) el tamaño del motor, medido por el cilindraje en centímetros cúbicos; y, (ii) la antigüedad del vehículo, esta variable se combinan en la siguiente fórmula:

- a) es la base imponible del impuesto, es decir, el cilindraje del motor en c.c.
- b) es el monto del impuesto específico en US dólares.
- c) FA es el factor de ajuste, que se refiere al porcentaje de recargo según la edad del vehículo o al porcentaje de descuento en caso de que se trate de un vehículo con tecnología híbrida.²⁷³

En lo referente a los tipos impositivos, la tarifa puede ser definida considerando el criterio de eficiencia económica, así tenemos un tipo único para todos los consumidores ante problemas ambientales uniformes en los que la localización de los contaminadores no es relevante.²⁷⁴ El criterio de eficiencia económica exige la utilización de tipos impositivos únicos. Los tipos únicos garantizan la adecuada distribución de responsabilidades de descontaminar entre los agentes contaminadores, además de facilitar la aplicación y gestión de los impuestos ambientales.²⁷⁵

Los tratadistas Xavier Lanbandeira y Alberto Gago sostienen que debería aplicarse tipos impositivos fuertes, de tal manera si el impuesto es fuerte, la tecnología limpia alternativa resultará barata y la recaudación

²⁷³ http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/37433/S1420714_es.pdf?sequence=1, visitado 14 de marzo de 2015.

²⁷⁴ Laura Varela y María Teresa García Álvarez, Boletín Económico de ICE N° 3002, Universidad de Coruña.

²⁷⁵ Laura Varela y María Teresa García Álvarez, Boletín Económico de ICE N° 3002, Universidad de Coruña.

ambiental tenderá a desaparecer.²⁷⁶ No compartimos esta aseveración, por ejemplo, la tecnología implementada en el mercado de los biocombustibles, el encarecimiento de la gasolina podría suponer un empleo más ponderado del automóvil particular, lo que, aparte de un uso racional de los recursos naturales, tendría otras ventajas a criterio de Magadán Díaz y Rivas García se atenuaría en las grandes ciudades el ruido, pérdida de productividad por atascos, deterioro del patrimonio monumental, etc.²⁷⁷

La experiencia internacional, especialmente para los miembros de la UE, los impuestos a la energía fueron los más representativos en términos de recaudación: el 72% de los recaudos de impuestos verdes correspondió a los energéticos, sin embargo, existe otras fuentes de ingreso, el 24% provenientes del transporte y el restante 4% fue por otras fuentes entre ellos tasas ambientales por tratamiento de aguas residuales.²⁷⁸ Nuestra experiencia, con el tratamiento de aguas residuales es nula toda vez que no se han diseñado adecuadamente los elementos que lo integrarían, al respecto, los profesores Xavier Labandeira y Alberto Gago,²⁷⁹ presentan alternativas para establecer el método de medición para los vertidos, debería realizarse un método directo de medición mediante el agua consumida como indicador de la capacidad de contaminación por vertido líquido, cuanta más agua limpia ingresa, más debe salir usada, algún procedimiento significativo que permitiese aplicar la medición en la conexión con el alcantarillado o en los actos de

²⁷⁶ (Alberto Gago Rodríguez, Xavier Labandeira, La Reforma Fiscal Verde, 43)

²⁷⁷ M. Magadán Díaz, J. Rivas García, A propósito del medio ambiente: una breve referencia en Europa, Noticias CEE, núm.106, 1993, p.49, citado por, Ángel Baena Aguilar, La Protección Tributaria del Medio Ambiente en España, en Ana Yábar Sterling, directora, *La Protección Fiscal del Medio Ambiente. Aspectos Económicos y Jurídicos*, Madrid, Marcial Pons, 2002, p.203.

²⁷⁸ (Nicolás Olivia Pérez y otros, *Impuestos Verdes: ¿una alternativa viable para el Ecuador?*, 28)

²⁷⁹ Alberto Gago Rodríguez, Xavier LabandeiraVillot, *La Reforma Fiscal Verde*, Mundi-Prensa, Madrid, 1999, p.79.

deposición en la terminales habilitadas, como último método sería un método objetivo puro, calculando los vertidos potenciales según el consumo estimado.

El caso de los residuos sólidos urbanos presenta varios métodos de cálculo, entre las cuales están la medición de salida, por ejemplo, en forma de pesaje directo en recogida de forma individualizada, en segundo lugar la recogida condicionada al uso de un determinado tipo de bolsas donde se aplica el impuesto en los actos de compra de estos, en tercer lugar podría vincularse el impuesto con los pesajes en los vertederos o incineradoras, de manera que a mayor volumen mayor pago fiscal.²⁸⁰

²⁸⁰ (Alberto Gago Rodríguez, Xavier LabandeiraVillot, *La Reforma Fiscal Verde*, 82)

CONCLUSIONES:

- 1) La consagración en nuestra Constitución de los derechos de la naturaleza connota la incidencia del nuevo constitucionalismo social y ambiental, como expresión de un sistema jurídico vanguardista de otorgarle derechos a la naturaleza, carga de la prueba le corresponde al sujeto activo, imprescriptibilidad de los delitos ambientales y el reconocimiento de principios ambientales de prevención, precaución, desarrollo sustentable, pro-naturaleza y principio quien contamina paga, implica una amplia protección al medio ambiente y faculta impulsar acciones constitucionales y judiciales orientadas a exigir la aplicación de los derechos de la naturaleza ante situaciones concretas.
- 2) El paradigma del desarrollo sustentable es el que prima en nuestra Constitución por cuanto se plantean como prioridades la conservación y el uso sostenible del patrimonio natural y sus recursos naturales, aplicación de la eficiencia energética y una mayor participación de energías renovables, así como la prevención, el control, mitigación de la contaminación y la producción, nuestra Constitución sigue las directrices establecidas en Convenios y Tratados Internacionales de medio ambiente para prevenir daños materializándose en mecanismos jurídicos tales como la evaluación del impacto ambiental, trámite y expedición de autorizaciones previas, la amonestación escrita y el decomiso.
- 3) Se puede observar la Ley de Gestión Ambiental es el máximo referente de protección ambiental, y esta a su vez establece instrumentos económicos de regulación ambiental, entre los cuales tenemos: los

mecanismos de fomento e incentivo para actividades de protección forestal; el otorgamiento de incentivos para los programas de forestación industrial; el pago de un canon por el uso del agua; el pago de la patente de aprovechamiento forestal; los recursos recaudados por el ingreso a las áreas protegidas y las actividades turísticas realizadas en ellas; los recursos recibidos en el marco de la Convención de Cambio Climático; y la indemnización y compensación por la afectación a los derechos de propiedad, de uso y de aprovechamiento en las áreas protegidas para el mantenimiento y el cuidado ambiental ecológico y faunístico.

- 4) Del estudio realizado, se determina que los instrumentos de regulación directa son los que predominan como herramientas de la gobernanza para el control de los procesos productivos y extractivos, por su facilidad de regulación. Mientras que los instrumentos económicos, como subvenciones, beneficios tributarios, incentivos concedidos para incorporación de tecnología limpia son incorporados de manera aleatoria para contrarrestar problemas en diferentes sectores de la producción.
- 5) En nuestro ordenamiento jurídico existe una estrecha vinculación entre el Derecho penal ambiental y el Derecho administrativo, el Ministerio del Ambiente y los gobiernos autónomos descentralizados entes rectores de las políticas ambientales tienen competencia para autorizar, regular y sancionar por infracciones administrativas. Mientras que la responsabilidad civil se materializa con la restitución conforme el principio de precaución y prevención y la indemnización por los daños causados al medio ambiente. Por otro lado, El Código Orgánico Integral Penal en su texto considera únicamente delitos graves que perjudiquen

a la *pachamama*, estableciendo responsabilidades personas naturales y jurídicas.

- 6) Nuestra Constitución reconoce dos finalidades de los tributos: la finalidad fiscal y extrafiscal. En el ámbito tributario se establece la incorporación de tributos ambientales con fines extra fiscales, encaminada en alcanzar objetivos económicos, sociales y ambientales. Así pues, la finalidad del tributo ambiental consiste en la internalización de la externalidad, que el contaminador asuma su costo ambiental conforme el principio quien contamina paga ente rector de la tributación ambiental. La recaudación por los tributos ambientales se destina una parte para mejorar el octanaje de los combustibles, generación plantas de reciclaje de botellas plásticas y establecimiento de sistemas de tratamiento de aguas residuales en las ciudades de mayor población, el resto de la recaudación ingresa al Estado.
- 7) Consideramos que el Impuesto a la Contaminación vehicular IACV no cumple con los objetivos extrafiscales pretendidos, por cuanto, un impuesto ambiental debe propender a cambios de conducta de los consumidores, desde la promulgación de los impuestos ambientales progresivamente aumentado la adquisición de vehículos de mayor cilindraje, por otra parte, el impuesto IACV recae sobre el patrimonio del sujeto pasivo conllevando en doble imposición sobre el bien mueble y, los resultados como un impuesto óptimo debería reducirse el porcentaje de recaudación, sin embargo, de la información tomada del Servicio de Rentas Internas el IACV ha presentado un crecimiento del 18% desde su vigencia.

- 8) El Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas no Retornables está concebido como un reembolso total del valor para quienes dispongan correctamente del residuo, devuelvan las botellas a sus productores o las lleven a los centros de acopio autorizados, para de tal forma asegurar que éstas serán recicladas. Este impuesto grava el consumo socialmente no deseable, es decir, la incorporación directa de costos de servicios y perjuicios ambientales al precio de los bienes, servicios y actividades que lo producen. Consideramos que impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables cumple con los objetivos planteados, toda vez, que se internaliza la externalidad, el contaminador asume su costo ambiental (0,02 USD), incentiva recolección de botellas plásticas y su reutilización.
- 9) Colombia, Ecuador, Perú y Bolivia, integran la Comunidad Andina. No contamos con tributos puramente ambientales., Destacamos el caso Ecuatoriano, con el Impuesto a la Contaminación Vehicular IACV el mismo fue incorporado como tributo ambiental, sin embargo, tiene una finalidad fiscal, caso similar sucede en Colombia con el Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM. Perú y Bolivia disponen de una amplia normativa legal que regula la contaminación. En la Comunidad Andina, existe la necesidad de establecer una política ambiental tributaria común, como se observa en la Unión Europea, espacio en el cual los países integrantes siguen las directrices emanadas por el máximo organismo así por ejemplo, se aplica impuestos elevados al consumo de diésel con el objetivo de minimizar su consumo mediante los costos.

10) Podemos concluir que nuestra legislación no establece disposiciones referentes a las tasas ecológicas a nivel nacional, como distrital, provincial y municipal. En algunos casos la normativa municipal hace referencia al cuidado del medioambiente a través de servicios prestados por los gobiernos de los distritos metropolitanos y gobiernos autónomos descentralizados municipales solventados por tasas y contribuciones especiales, sin que ello importe la existencia de tributos medioambientales los cuales no se adaptan a la realidad productiva ni ecológica.

BIBLIOGRAFÍA:

- Acosta, Simón, *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Bolonia, Publicaciones del Real Colegio de España, 1985.
- Agradano, María Elena, *Lecturas Sobre Derecho del Medio Ambiente*, Tomo V, Colombia, Universidad Externado de Colombia, 2004.
- Amatucci, Andrea y otro, “El concepto de tributo”, en *Tratado de Derecho Tributario*, tomo II, Bogotá, Temis, 2001.
- Atlas Geográfico de la República del Ecuador, compilado por el Instituto Geográfico Militar IGM, 2ª. ed., 2013.
- Ávila Santamaría, Ramiro, “Los Principios de Aplicación de los Derechos”, en Fundación Regional de Asesoría en Derechos Humanos INREDH, *Nuevas Instituciones del Derechos Constitucional Ecuatoriano*, Quito, INREDH, 2009.
- Bacigalupo, Silvina y Miguel Fernández, “Límites entre Infracciones y delitos Fiscales”, en Carmen Julio y Begoña Banacloche, coordinadores, *Justicia y Derecho Tributario*, España, LA LEY, 2008.
- Baena Aguilar, Ángel, “La protección tributaria del medio ambiente en España”, en Pedro Herrera Molina, coordinador, *La protección fiscal del medio ambiente*, Madrid, Marcial Pons, 2002.
- BokoboMoiche, Susana, “Instrumentos Económicos y Fiscales para la Protección del Medio Ambiente”, en César Montaña Galarza, director, *Temas Especiales de Derecho Económico*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2003.
- Borrero Moro, Cristóbal José, “El Tributo Ambiental como Elemento de Superación de los Límites al Poder Tributario propio Autónomo”, en Daniel YacolcaEstares, Coordinador, *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario, Libro homenaje al Catedrático Francisco Escribano*, Perú, Grijley E.I.R.L, 2010.
- Borja Ortiz, Andrés, “Derechos de la Naturaleza”, en Fundación Regional de Asesoría en Derechos Humanos INREDH, *Nuevas Instituciones del Derechos Constitucional Ecuatoriano*, Quito, INREDH, 2009.
- Brañes, Raúl, *Manual de Derecho Ambiental Mexicano*, II Edición, México, Fundación Mexicana para la Educación Ambiental y Fondo de Cultura Económica, 2000.
- Casado Ollero, Gabriel, “El sistema impositivo de las comunidades autónomas”, en César Montaña, comp., *Temas Especiales de Derecho Económico*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2003.

- Casás, José Oswaldo, "Principios jurídicos de la tributación", en Horacio García Belsunce, director, *Tratado de Tributación*, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2003.
- Constanze Adolf "La reforma fiscal medioambiental en Alemania y las oportunidades para la coordinación Europea", en Eloy Álvarez Pelegry, Macarena Larrea, coords, *Energía y Tributación Ambiental*, Madrid, Marcial Pons, 2013.
- Cury, Enrique, *La ley penal en blanco*, Bogotá, Temis, 1988.
- Chico de la Cámara, Pablo, "Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración constitucional de las contribuciones especiales medioambientales", en Ana Yábar Sterling, directora, *La Protección Fiscal del Medio Ambiente. Aspectos Económicos y Jurídicos*, Madrid, Marcial Pons, 2002.
- De Juano, *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Tomo II., 2 ed., Edit. Molachino, Rosario, 1971, p. 679
- De Sadeleer, *Environmental Principles: From Political Slogans to Legal Rules*, Oxford University Press, Oxfrd, Reino Unido, 2003.
- Einaudi, *Principios de Hacienda Pública*, 6ta. Ed., Edit. Aguilar, Madrid, 1962, pg.72.
- Ennio La Scala, Agostino, "El Principio Quien Contamina Paga y el Principio de Capacidad Económica en el Marco del Sistema Tributario Italiano", en Daniel YacolcaEstares, Coordinador, *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario, Libro homenaje al Catedrático Francisco Escribano*, Perú, Grijley E.I.R.L, 2010.
- Eser Albín, "Derecho Ecológico", citado por María Elena Agradano, *Lecturas sobre Derecho del Medio Ambiente*, Colombia, Universidad Externado de Colombia, 2004.
- Figuroa, Isabela, "El Convenio 169 de la OIT y el deber del Estado brasilero de consultar a los pueblos indígenas y tribales" en Red Jurídica para la Defensa de la Amazonía RAMA, *La Consulta Previa con los Pueblos Indígenas: legislación y jurisprudencia en Brasil, Colombia, Ecuador y Perú*, Quito, RAMA, 2009.
- Figuroa Neri, Aimée, "Los Instrumentos Económicos- Fiscales para la Protección Ambiental Ambiental: Virtudes y Vicios", en César Montaña Galarza, director, *Temas Especiales de Derecho Económico*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2003.
- Figuroa Neri, Aimée, *Fiscalidad y Medio Ambiente en México*, México, Editorial Porrúa S.A, 2000.

- Folco, Carlos María, “Instrumentos Económicos y Fiscales Nacionales para la Política Ambiental”, en Tomás Hutchinson y Horacio Rosatti, directores, *Revista de Derecho Público*, Buenos Aires, RUBINZAL- CULZONI, 2009.
- Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid, Marcial Pons, 1996.
- Fuentes Quintana, Enrique y otro, *Sistema fiscal español y comparado*, Madrid, Curso Académico, 1960-1961.
- Jiménez de Parga y Maseda, Patricia, *El Principio de Prevención en el Derecho Internacional del Medio Ambiente*, Madrid, LA LEY, 2001.
- Jiménez Beltrán, Domingo, “Environmentalissuereport”, No.1, Themes, Industry, Publish date, 1999, citado por Daniel YacoltaEstares, *Conceptos básicos de la Fiscalidad Ambiental*, en Doctrina y Casuística de Derecho Tributario Perú, Editora y Librería Jurídica Grijley, 2010.
- Harvey, David, *El Nuevo Imperialismo Acumulación por Desposesión*, Buenos Aires, Depalma, 2005.
- Hensel, Alberth, “Diritto tributario”, traducción de DinoJarach, Milano, Dott A. Giuffré, en Foro: revista ecuatoriana de derecho, No. 1, Universidad Andina Simón Bolívar/ Corporación Editora Nacional, 2003.
- Herrera Molina, Pedro, “Elementos cuantitativos”, en Ana Yábar Sterling, directora, *La Protección Fiscal del Medio Ambiente, Aspectos económicos y jurídicos*, Madrid, Marcial Pons, 2002.
- Holder, Jane, “Building Spatial Europe An Environmental Justice Perspective”, en John Scott, *Environmental Protection European Law and Governance*, Oxford University Press, 2009.
- Irwin, Daniel, “Los tributos Ambientales y Elementos Ambientales”, en, Daniel IrwinYacolcaEstares, *Derecho Tributario Ambiental*, (Coordinador), Editora y Librería Jurídica Grijley, Lima, 2009.
- Ingrosso, G, *Contribuzione el Sistema Tributario Italiano*, Napoli, Jovene, 1964.
- Kriebel, David y otros, “El Principio de Precaución en las Ciencias Ambientales” en Jorge Riechmann y Joel Tickner, coordinadores, *El Principio de Precaución, Medio Ambiente y Salud Pública: de las Definiciones a la Práctica*, Barcelona, Icaria Editorial S.A, 2002.
- Gago Rodríguez, Alberto y Labandeira Xavier, *La Reforma Fiscal Verde*, México, Ediciones Mundi-Prensa, 1999.
- García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario, t. I*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1999.

- García, Alonso, El marco constitucional de la Política Comunitaria de Medio Ambiente. Aplicación de la Legislación Ambiental Comunitaria, Madrid, CIVITAS, 1993, pp. 80-81, citado por Patricia Jiménez de Parga y Maseda, “El Principio de Prevención en el Derecho Internacional del Medio Ambiente”, en Andrés Betancor Rodríguez, director, *Colección Estudios Interdisciplinarios de Gestión Ambiental*, Madrid, LA LEY, 2001, p.72
- García Frías, Alberto, “Los fines extrafiscales en las tasas”, en *tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Madrid, Marcial Pons, 1991, p.180.
- Gil Macías, Lorenzo, *Fiscalidad Ambiental*, España, Curso Académico, 2011-2012.
- Giannini, A.D., *Istituzioni di Diritto Tributario*, 9 ed., Edit. Giuffrè, Milano, 1972.
- Gómez de la Torre, Ignacio, “El medio ambiente como bien jurídico tutelado”, en Juan TerradillosBasoco, coordinador, *El Delito ecológico*, Madrid, Trotta, 1992.
- González García, Eusebio, *Los Tributos Extrafiscales en el Derecho Español*, Madrid, LA LEY, 1996.
- González, María Mercedes, “Medio Ambiente y Tutela Penal”, en Tomás Hutchinson y Horacio Rosatti, directores, *Revista de Derecho Público*, Buenos Aires, RUBINZAL- CULZONI, 2009.
- Gutiérrez, Martín, *Aplicación de Modelos e Incentivos Económicos, Financieros y de Mercado para los Pobladores de las Áreas Naturales Protegidas*, México, Pronatura, 2003.
- Guervós Maíllo, María de los Ángeles, “Problemática Tributaria de la Protección Ambiental”, en César Montaña Galarza, director, *Temas Especiales de Derecho Económico*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2003.
- Larrea, Mario y otro, “Derecho Ambiental Ecuatoriano”, Ecuador, Ediciones Legales, 2008, en Hugo Echeverría, *Manual de Capacitación en Derecho Penal Ambiental*, Quito, CEDA, 2011.
- Lapatza, José Ferreiro, *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*, citado por Carolina Rozo Gutiérrez, “Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano”, en Foro: revista ecuatoriana de derecho, No. 1, Universidad Andina Simón Bolívar, Corporación Editora Nacional, 2003.
- Leicester, Andrew, “Tributación medioambiental: Principios económicos y experiencia en el Reino Unido”, en Eloy Álvarez Pelegry y Macarena

- Larrea Basterra, coordinadores, *Energía y Tributación Ambiental*, Madrid, Marcial Pons, 2013.
- Leff, Enrique, “La capitalización de la naturaleza y las estrategias fatales de sustentabilidad”, en Carlos Ramiro Ruíz, coordinador, *Desarrollo Sustentable ¿Realidad o retórica?*, Quito, ABYA-YALA, 1999.
- López, Tomás, *Medio Ambiente y Reforma Fiscal: una Propuesta Autonómica*, Editorial La Ley, 2010.
- Lozano Serrano, Carmelo, “La tributación ambiental en España”, Madrid, TECNOS S.A, 1999.
- Magadán Díaz, Rivas García, A propósito del medio ambiente: una breve referencia en Europa, Noticias CEE, núm.106, 1993, p.49, citado por, Ángel Baena Aguilar, La Protección Tributaria del Medio Ambiente en España, en Ana Yábar Sterling, directora, *La Protección Fiscal del Medio Ambiente. Aspectos Económicos y Jurídicos*, Madrid, Marcial Pons, 2002.
- Martín, Mateo, *Tratado de Derecho Ambiental*, Tomo I, Madrid, Trivium, 1991.
- Mcintyre, Mosedale, “ThePrecautionaryPrinciple as a Norm of Customary International Law”, en Andrés Betancor Rodríguez, director, *Colección Estudios Interdisciplinarios de Gestión Ambiental*, Madrid, LA LEY, 2001.
- Moreno Catalina, Eduardo Chaparro, *Las leyes generales del ambiente y los códigos de minería de los países andinos...*, Santiago de Chile, Comisión Económica para América Latina y el Caribe CEPAL, 2009.
- Mossetlturraspe, Jorge, “La condena por Daño Ambiental”, en Tomás Hutchinson y Horacio Rosatti, directores, *Revista de Derecho Público*, Buenos Aires, RUBINZAL- CULZONI, 2009.
- Palos Sosa, Martha *Los tributos ambientales en el ámbito local y la actitud del ciudadano ante la probable implantación...*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Programa de Posgrado en Ciencias de la Administración, 2008.
- Parra Lucan, María, *La Responsabilidad por Daños de Productos*, Barcelona, Bosch, 1994.
- Pastor del Pino, María y Peña Amorós María del Carmen, “Medidas fiscales de estímulo económico para la nueva economía sostenible”, en Rosalía Alfonso Sánchez, dirección y coordinación, *Economía Social y Economía Sostenible*, Pamplona, Aranzadi S.A, 2010.

- Patón García, Gemma, *Una apuesta por el establecimiento de impuestos verdes en países emergentes y en desarrollo*, Quito, Fundación Friedrich Ebert, FES-ILDIS, 2012.
- Philippe Barde, Jean, *Reformas tributarias ambientales en países de la Organización de Cooperación y Desarrollo*, Santiago de Chile, OCDE, 2005.
- Perales, De Miguel, *Responsabilidad Civil por Daños al Ambiente*, Madrid, Civitas, 1997.
- Pérez de Ayala, José Luis y González Eusebio, *Derecho tributario*, t. I, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994.
- Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Editorial Civitas, 1998.
- Pérez, Efraín, *Derecho Ambiental*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2008.
- Pérez, Nicolás Olivia y otros, *Impuestos Verdes: ¿una alternativa viable para el Ecuador?*, Quito, Friedrich Ebert Stiftung, 2011, p. 26.
- Plazas Vega, Mauricio, “Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario”, en Gabriela Valdivieso Ortega, *La desnaturalización de la tasa en Ecuador*, Tesis, Universidad Andina Simón Bolívar, 2010.
- Quist, David, “Riesgos de los Organismos Genéticamente Modificados (OGM) en la Salud y el Ambiente”, en Comisión de Pueblos Andinos, Amazónicos, Afroperuanos, Ambiente y Ecológica, *Riesgos e Implicancias de los Organismos Genéticamente Modificados (OGM) en la salud, la biodiversidad y la agricultura tradicional y orgánica*, Perú, Red de Acción en Agricultura Alternativa RAAA, 2007.
- Ríos Granado, Gabriela, “Incentivos Fiscales para el uso de energías renovables: caso de desalación de agua de mar y agua salobre”, en Tomás Hutchinson y Horacio Rosatti, directores, *Revista de Derecho Público*, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni, 2009.
- Roca, Juan, “Derecho Civil y Medio Ambiente”, en Juan Fernández, *El Derecho Civil y la Lesión del Medio Ambiente*, Madrid, Trotta, 2002.
- Rodríguez, Carlos Aníbal, “Algunas Consideraciones Sobre el Derecho Ambiental y el Mercosur”, en Tomás Hutchinson y Horacio Rosatti, directores, *Revista de Derecho Público*, Buenos Aires, RUBINZAL-CULZONI, 2009.
- Rodríguez Arias, “Derecho Penal y Protección del Medio Ambiente”, en María Laura Rossi, *Protección de la Biodiversidad y Política Ambiental*, Buenos Aires, Fundación Ambiente y Recursos Naturales, 2008.

- Rozas Valdés, José Andrés “Iniciativas Financieras para la protección del medio ambiente en los Estados Unidos”, en Ana Yábar Sterling, directora, *La Protección Fiscal del Medio Ambiente. Aspectos Económicos y Jurídicos*, Madrid, Marcial Pons, 2002.
- Rosembuj, Tulio, *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Madrid, Marcial Pons, 1995.
- Sabsay, Daniel Alberto, “El Modelo de Desarrollo Sustentable”, en Tomás Hutchinson y Horacio Rosatti, directores, *Revista de Derecho Público*, Buenos Aires, RUBINZAL- CULZONI, 2009.
- Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y Derecho. Estudio de derecho financiero*, Vol. II, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962.
- Sainz de Bujanda, Fernando *Hacienda y Derecho*, v. II, 1962, pp. 290 y 291.
- Salvador Bergel, Alberto Díaz, “El Principio Precautorio y la Transgénesis de las Variedades Vegetales” en Laura San Martino de Dromi, directora, *Biotecnología y Sociedad*, Buenos Aires, Fundación Centro de Estudios Políticos y Administrativos, 2001.
- Santillo, David y Johnston Paul, “Principio de Precaución y Evaluación de Riesgo” en Jorge Riechmann y Joel Tickner, coordinadores, *El Principio de Precaución, Medio Ambiente y Salud Pública: de las Definiciones a la Práctica*, Barcelona, Icaria Editorial S.A, 2002.
- Serrano Antón, Fernando “La Protección Fiscal del Medio Ambiente en la Unión Europea: El Impuesto Comunitario Sobre Productos Energéticos”, en Ana Yábar Sterling, directora, *La Protección Fiscal del Medio Ambiente. Aspectos Económicos y Jurídicos*, Madrid, Marcial Pons, 2002, p. 375
- Secretaria Nacional de Planificación y Desarrollo SENPLADES, *Plan Nacional para el Buen Vivir 2013-2017*, Quito, 1ª. ed., 2013.
- Soro, Blanca, y otros, *El Derecho Administrativo y la Protección del Medio Ambiente*, Madrid, Trotta, 2002.
- Tesino, Manuel “Medio ambiente y desarrollo. Coordinación entre las políticas fiscal y ambiental en el Perú”, Santiago de Chile, Comisión Económica para América Latina y el Caribe CEPAL, 2005. p.18.
- Troya Jaramillo José Vicente, Los tributos y sus clases, Quito- UASB, versión septiembre de 2002.
- Trujillo Julio y otros, *Los Derechos en el Proyecto de Constitución*, Quito, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 2008.
- Vaquera García, Antonio, *Fiscalidad y Medio Ambiente*, Lex Nova, Madrid, 1999.

Yábar Sterling, Ana, *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Madrid, Marcial Pons, 2002, p.321.

YacolcaEstares, Daniel, "Conceptos Básicos de la Fiscalidad Ambiental", en Daniel YacolcaEstares, Coordinador, *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario, Libro homenaje al Catedrático Francisco Escribano*, Perú, Grijley E.I.R.L, 2010.

Legislación:

Código Civil Codificado.

Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones

Código Orgánico Integral Penal.

Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones-

Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización.

Código Orgánico Tributario del Ecuador.

Constitución de la República del Ecuador.

Ley del Fondo para el Ecodesarrollo Regional Amazónico.

Ley Forestal y de Conservación de Áreas Naturales y Vida Silvestre

Ley para la Preservación de Zonas de Reserva y Parque Nacionales

Ley de Gestión Ambiental

Ley de Prevención y Control de la Contaminación Ambiental

Estatuto Orgánico de Gestión Organizacional de Proceso